Gewinn und Verlust als Begriffe und Größen in betriebswirtschaftlicher Sicht

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung des Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
bei der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann Paul Laubisch

aus Berlin

Berlin 1966

1965

Druck:
ERNST-REUTER-GESELLSCHAFT
der Förderer und Freunde der Freien Universität Berlin e.V.
DISSERTATIONS-DRUCKSTELLE
1 Berlin 33, Garystr. 45

Gewinn und Verlust als Begriffe und Größen in betriebswirtschaftlicher Sicht

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung des Grades eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
bei der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann Paul Laubisch

aus Berlin

Berlin 1966

Dekan: Professor Dr. Bernhard Bellinger

Referent: Professor Dr. Erich Thiess

Korreferent: Professor Dr. Johannes Stupka

Tag der mündlichen Prüfung: 20. Dezember 1965

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK - LEIDEN -

Gliederung

	Seite
1) Einleitung	1 - 2
2) Unternehmung und Unternehmerhaushalt	3 - 9
3) Der Wirtschaftsprozeß der Unternehmung	10 - 11
31) Das Zurechnungsproblem	11 - 14
32) Die Rangordnung der Beziehungen	15 - 17
4) Die rechnerische Erfassung des Wirtschaftsprozesses einer Unternehmung	18
41) Die Rechnungen als Modelle	18 - 19
42) Der Einfluß der Rechnungszwecke und der Aufgaben einer Rechnung auf die Konstruktion von Rechnungen	19 - 20
43) Die Konstruktionselemente einer Rechnung	21
431) Die Maßgröße (Recheneinheit)	22 - 24
432) Die Bezugsgrundlage einer Rechnung	24 - 25
433) Die Bewertung	26
434) Der Realisationszeitpunkt	27 - 28
44) Der Einfluß der Rechnungsgrößen Gewinn und Verlust auf die Kapitalerhaltung der Unternehmung	29 - 33
5) Das Definitionssystem der an Zahlungsvorgänge anknüpfenden Erfolgsrechnungen	34
51) Die Totalerfolgsrechnung	35
511) Die Totalerfolgsrechnung als reine Kassenrechnung	35 - 45
512) Die Möglichkeiten der Erweiterung der Totalerfolgsrechnung als reine Kassenrechnung	46 - 50
52) Die Periodenerfolgsrechnung	51
521) Der Übergang von der Totalerfolgsrechnung zur Periodenerfolgsrechnung durch rechnerische Erfassung erwarteter Geldbewegungen	51 - 58

Seite

522) Die Erweiterung der Perioden- 59 - 64
erfolgsrechnung durch Verrech-
nungsbewegungen

523) Die Ermittlung des Periodener- 65 - 67
folges in der pagatorischen
Rechnung

53) Der Erfolgsbereich einer auf Zahlungs- 68
vorgängen basierenden Rechnung

531) Der Umfang der Beziehungen 69 - 76
zwischen Unternehmerhaushalt und
Unternehmung als Bestimmungsgrund
für den Erfolgsbereich einer auf
Zahlungsvorgängen basierenden
Rechnung

532) Die Abhängigkeit der Höhe einer 77 - 83
Zahlung von der Höhe einer Rest-
größe (Zwischengewinn oder
Zwischenverlust) als Bestimmungs-
grund für den Umfang des Erfolgs-
bereiches einer auf Zahlungsvor-
gängen basierenden Rechnung

533) Unterschiedliche Auffassungen 84
über die Abgrenzung von Gewinn und
Aufwand dargestellt an der Körper-
schaftssteuer und an der Gewinnbe-
teiligung der Arbeitnehmer

5331) Auffassungen über die Ein- 84 - 87
gliederung der Körper-
schaftssteuer

5332) Auffassungen über die Ein- 88 - 91
gliederung der Gewinnbe-
teiligung der Arbeitnehmer

534) Beziehungen zwischen den Bestim- 92 - 94
mungsgründen des Erfolgsbereiches
und den Problemen der Erfolgsver-
teilung

	Seite
6) Die Ermittlung des Erfolges in der Kosten-Leistungen-Rechnung	95 - 98
61) Die möglichen Gründe für eine Differenz zwischen Kosten und Leistungen in der Kosten-Leistungen-Rechnung	99
611) Die Möglichkeiten einer Mengenveränderung	99 - 101
612) Die unabhängig voneinander vorgenommene Bewertung von Kosten und Leistungen als Bestimmungsgrund für die Entstehung einer Differenz in der Kosten-Leistungen-Rechnung	102 - 104
613) Die unvollständige Erfassung des zur Leistungserstellung notwendigen Gütereinsatzes in der Kosten-Leistungen-Rechnung als Bestimmungsgrund für den kalkulatorischen Erfolg	105 - 109
62) Der Erfolgsbereich der Kosten-Leistungen-Rechnung	110
621) Die Kosten-Leistungen-Rechnung ohne Erfolgsbereich	110 - 111
622) Die Kosten-Leistungen-Rechnung mit einem Erfolgsbereich, dem die Mengenkomponente fehlt	112 - 114
623) Die Kosten-Leistungen-Rechnung mit einem Erfolgsbereich, der eine Mengenkomponente aufzuweisen hat	115 - 118
7) Zusammenfassende Betrachtungen über die Gestaltungsmöglichkeiten der Begriffe und der Rechnungsgrößen Gewinn und Verlust	119 - 121
Literaturverzeichnis	122 - 126

1) Einleitung

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung sind die Begriffe Gewinn und Verlust und die ihnen entsprechenden Rechnungsgrößen Gewinn und Verlust, soweit sie im Rahmen des betrieblichen Leistungsprozesses und der Rechnung einer Unternehmung in Erscheinung treten. Diese Begriffe, die zum Problemkreis des betrieblichen Rechnungswesens gehören, haben in der betriebswirtschaftlichen Literatur einen breiten Niederschlag gefunden. Sie sind dabei in unterschiedlicher Weise definiert und verwendet worden.

Eine dogmengeschichtliche Darstellung der Probleme ist hier nicht beabsichtigt. Die Untersuchung macht es sich dagegen zur Aufgabe, die Bedingungen, unter denen diese Begriffe gebildet werden können, und die Merkmale, die diese Begriffe auszeichnen können, zu ergründen und darzustellen. Sie bedient sich dabei weitgehend der deduktiven Methode.

Dabei sind die Ziele, Zwecksetzungen und Aufgaben, die mit Hilfe der in dieser oder jener Art definierten Begriffe Gewinn oder Verlust verfolgt oder gelöst werden können, zu beachten.

Auch die Zusammenhänge zwischen den Konstruktionselementen einer Rechnung und den Begriffsmerkmalen der in dieser Rechnung auftretenden Größen Gewinn oder Verlust sollen untersucht werden.

Der Einfluß der Bestimmungsgründe für die Abgrenzung der Begriffe auf die Gestaltung des Erfolgsbereiches einer Rechnung soll besonders hervorgehoben werden.

Der Begriff "Erfolgsbereich" wird hier im Anschluß an K ü h n a u 1) verwendet.

---

1) K ü h n a u , Martin: Zur Systematik der Erfolgsbegriffe in den Periodenerfolgsrechnungen der Unternehmung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 29. Jahrgang 1959. Seite 79

Wir gehen nicht davon aus, daß es nur eine allgemeingültige Definition des Gewinn- bzw. Verlustbegriffes geben kann. Daher ist auch nicht der Versuch beabsichtigt, die alleinige Gültigkeit einer bestimmten Definition nachzuweisen.
Statt dessen soll der Einfluß der Definitionsmerkmale eines Begriffes auf seine Verwendungsmöglichkeit und Aussagekraft hin untersucht werden.
Wenn hier im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Untersuchung die Behandlung der Begriffe Gewinn und Verlust besonders unter dem Gesichtspunkt ihrer Beziehungen zum betrieblichen Rechnungswesen vorgenommen wird, dann soll dabei nicht unterlassen werden, auf G u t e n b e r g zu verweisen, der ausgeführt hat, die Betriebswirtschaftslehre habe an der Behandlung von Problemen des Rechnungswesens zu sich selbst als Wissenschaft gefunden. 2)

---

2) G u t e n b e r g , Erich: Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft. Kölner Universitätsreden Heft 18. Krefeld 1961. Seite 15 und 19

2) Unternehmung und Unternehmerhaushalt

Gewinn und Verlust sind Größen, die im Rahmen des Rechnungswesens einer Unternehmung ermittelt werden. Der Erfolg, den die Unternehmung bei der Durchführung ihres Wirtschaftsprozesses erzielt, erscheint in der Rechnung, die den Wirtschaftsprozeß erfaßt, als Gewinn oder Verlust.

Um die Begriffe und Größen Gewinn und Verlust nicht bereits am Beginn der Untersuchung auf Bereiche einschränken zu müssen, die durch bestimmte Sachzusammenhänge der Verfassung einer Unternehmung bedingt sind, erscheint es uns zweckmäßig, den Begriff Unternehmung mit einem möglichst weit gefaßten Begriffsinhalt zu verwenden.

Der Begriff Unternehmung wird daher auf die Sachbereiche bezogen, die der Bildung des weiten Unternehmungsbegriffes durch N i c k l i s c h zugrunde liegen. "Der weite Begriff nimmt sie alle als Unternehmungen..." 3). Die Unternehmung wird in dieser Untersuchung als "selbständiger Erzeugungsbetrieb aufgefaßt." 4) Jede Unternehmung steht in Beziehungen zu anderen Unternehmungen und Haushalten.

Die Beziehungen zwischen der Unternehmung und dem oder den ihr zugehörigen Unternehmerhaushalt oder Unternehmerhaushalten lassen sich durch Zweck-Mittel-Relationen unter dem Gesichtspunkt der Erfolgserzielung und Erfolgsverteilung darstellen. Die Unternehmerhaushalte, die der Unternehmung das Eigenkapital zur Verfügung stellen und die während der gesamten Lebensdauer der Unternehmung für den Ausgleich eines Verlustes einzustehen haben, sollen hier als Willensträger der Unternehmung bezeichnet werden. An dieser Stelle sei bereits darauf hingewiesen, daß eine Person gegenüber einer Unternehmung die Stellung eines Willensträgers und die Stellung eines Marktpartners einnehmen kann.

---

3) N i c k l i s c h , Heinrich: Die Betriebswirtschaft. 7. Auflage der Wirtschaftlichen Betriebslehre. Stuttgart 1932. Seite 172

4) K o s i o l , Erich: Unternehmung. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3.,völlig neu bearbeitete Auflage, herausgegeben von Hans Seischab und Karl Schwantag.4.Band. Stuttgart 1962. Spalte 5542

Wenn man unter rein f o r m a l e n Gesichtspunkten Zweck-Mittel-Relationen zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushalt aufstellt, die auf die Erfolgserzielung und die Erfolgsverteilung bezogen sind, kann man zur Bildung folgender Definitionen kommen:
Die Unternehmung ist für den Unternehmerhaushalt Mittel zum Zweck der Erfolgserzielung.
Der Unternehmerhaushalt ist Mittel zum Zweck der Verwendung des Erfolges der Unternehmung.
Beide Definitionen sind ohne Berücksichtigung bestimmter Sachzusammenhänge gebildet worden.
Es soll jetzt untersucht werden, wie weit sich beide Definitionen in Verbindung mit Sachzusammenhängen verwenden lassen. Dabei wird der Begriff Erfolg durch die Begriffe Gewinn bzw. Verlust ersetzt, da der Erfolg der Unternehmung in der Rechnung der Unternehmung in der Gestalt der Größen Gewinn oder Verlust erscheint.
Unter Verwendung der Begriffe Gewinn bzw. Verlust lassen sich dann vier Zweck-Mittel-Relationen aufstellen.
1. Die Unternehmung ist für den Unternehmerhaushalt Mittel zum Zweck der Gewinnerzielung.
Diese Aussage dürfte mit den Sachzielen, unter denen Unternehmungen durch Unternehmerhaushalte gegründet und erhalten werden, in Einklang stehen. Sie läßt sich in Verbindung mit Sachzusammenhängen verwenden. 5) Sie schließt jedoch Zweck-Mittel-Relationen, die unter anderen Gesichtspunkten gebildet worden sind, nicht in jedem Falle aus.
So könnte auch folgende Zweck-Mittel-Relation aufgestellt werden: Die Unternehmung ist für den Unternehmerhaushalt Mittel zum Zweck der Beschäftigung der zum Unternehmerhaushalt gehörenden Personen. Auch diese Aussage läßt sich in Verbindung mit Sachzusammenhängen verwenden.

---

5) Als Sachziel wird hier das konkrete Ziel bezeichnet, das ein bestimmter Unternehmerhaushalt der Realität mit der Errichtung und Unterhaltung einer Unternehmung erreichen will. Als Sachzusammenhänge bezeichnen wir die in der Realität anzutreffenden vielfältigen Beziehungen zwischen konkreten Unternehmungen und Unternehmerhaushalten.

Die Möglichkeit, verschiedene Zweck-Mittel-Relationen zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushalt aufzustellen, ist durch die Vielfalt der Sachzusammenhänge zwischen Unternehmerhaushalt und Unternehmung bedingt. Es kann unterschiedliche Ansichten darüber geben, auf welchen Sachzusammenhang bezogen jeweils eine Zweck-Mittel-Relation aufgestellt werden soll.
Bezogen auf die Erfolgserzielung läßt sich unter Verwendung des Begriffes Verlust folgende Zweck-Mittel-Relation aufstellen:
2. Die Unternehmung ist für den Unternehmerhaushalt Mittel zum Zweck der Verlusterzielung.
Diese Relation ergibt sich in jedem Fall aus den hier dargestellten f o r m a l e n Bedingungen. Es ist jedoch zu fragen, ob sie in Verbindung mit Sachzusammenhängen verwendet werden kann.
Es gibt Unternehmungen, deren Erfolgsrechnungen fortlaufend Verluste ausweisen. Sie werden dennoch von ihren Unternehmerhaushalten (meist öffentlichen Haushalten) weiter eingesetzt. Dieser Sachzusammenhang rechtfertigt die oben aufgestellte Zweck-Mittel-Relation. Zwischen der fortlaufend Verlust erzielenden Unternehmung und ihrem Unternehmerhaushalt gibt es jedoch auch noch andere Sachzusammenhänge.
Bezogen auf diese anderen Sachzusammenhänge lassen sich ebenfalls Zweck-Mittel-Relationen aufstellen. Diese Zweck-Mittel-Relationen heben dann Sachzusammenhänge zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt hervor, die außerhalb des Bereiches der Erfolgserzielung liegen.
Wenn eine Nahverkehrsunternehmung von einem öffentlichen Haushalt zur Durchführung des örtlichen Nahverkehrs eingesetzt wird, dann kann man bezogen auf diesen Sachzusammenhang folgende Zweck-Mittel-Relation aufstellen: Die Nahverkehrsunternehmung ist für den öffentlichen Haushalt Mittel zum Zweck der Durchführung des örtlichen Nahverkehrs.

Wenn die Erfolgsrechnung dieser Nahverkehrsunternehmung fortlaufend Verluste ausweist, dann kann man bezogen auf den Sachzusammenhang der Erfolgserzielung für sie folgende Zweck-Mittel-Relation aufstellen:
Die Nahverkehrsunternehmung ist für den öffentlichen Haushalt Mittel zum Zweck der Verlusterzielung.
Die nicht auf die Erfolgserzielung bezogenen Zweck-Mittel-Relationen dürften jedoch in diesem Fall besser dazu geeignet sein, die mit der Unterhaltung einer Unternehmung verbundenen Zielsetzungen eines Unternehmerhaushaltes allgemeinverständlich darzustellen.
Die auf den Verlustfall bezogene Zweck-Mittel-Relation ist jedoch dazu geeignet, ein wichtiges Merkmal der in einer solchen Lage bestehenden Beziehungen zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushalt hervorzuheben.
Die Gültigkeit der auf den Verlustfall bezogenen Zweck-Mittel-Relation könnte man nur dann ausschließen, wenn man das Erfahrungsobjekt Unternehmung durch den Tatbestand der Gewinnerzielung oder zumindest durch den Tatbestand des Strebens nach Gewinnerzielung einengen wollte.
Unter diesen Bedingungen würde nur die Zweck-Mittel-Relation Gültigkeit haben, die sich auf den Gewinnfall bezieht. Ein Verlust wäre ein Merkmal dafür, daß die Unternehmung den ihr gesetzten Zweck zu erfüllen nicht in der Lage war.
Da wir jedoch den Inhalt des Begriffes Unternehmung nicht durch bestimmte Sachzusammenhänge einengen wollten, können wir beide Aussagen gelten lassen.
Für unsere Untersuchung hat das einen Vorteil. Wir können die in jedem konkreten Einzelfall anders gearteten Motive menschlichen Handelns, die Beweggründe, die jeweils eine Handlung auslösen, unberücksichtigt lassen, obwohl diese Beweggründe im konkreten Einzelfall zu einem Sachzusammenhang gehören können, der durch eine allgemeine Zweck-Mittel-Relation ausgedrückt wird.

Damit entfällt die Notwendigkeit, die Begriffe Gewinn und Verlust gleich am Anfang der Untersuchung durch Motivbündel einzuengen.
Unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsverwendung hatten wir folgende Zweck-Mittel-Relation aufgestellt:
Der Unternehmerhaushalt ist für die Unternehmung Mittel zum Zweck der Erfolgsverwendung.
Auf den Gewinnfall bezogen lautet die Aussage dann:
3. Der Unternehmerhaushalt ist für die Unternehmung Mittel zum Zweck der Gewinnverwendung.
Diese Zweck-Mittel-Relation weist auf den Sachzusammenhang hin, daß der durch den Wirtschaftsprozeß der Unternehmung erzielte Gewinn vom Unternehmerhaushalt verwendet wird. Der erzielte Gewinn fällt dem Unternehmerhaushalt zu. Damit ist noch nichts darüber ausgesagt, ob bzw. wann der erzielte Gewinn an den Unternehmerhaushalt abgeführt wird. Er kann vom Unternehmerhaushalt in der Unternehmung belassen werden.
Diese Relation bringt zum Ausdruck, daß der Gewinn dem Unternehmerhaushalt zugeordnet worden ist.
Auf den Verlustfall bezogen müßte die Aussage wie folgt lauten:
4. Der Unternehmerhaushalt ist für die Unternehmung Mittel zum Zweck der Verlustverwendung.
Da die Bezeichnung Verlustabdeckung den Sachverhalt besser darstellen dürfte, wird diese Aussage folgendermaßen umgeändert:
Der Unternehmerhaushalt ist für die Unternehmung Mittel zum Zweck der Verlustabdeckung.
Diese deduktiv gewonnene Zweck-Mittel-Relation bringt zum Ausdruck, wer im Falle des Auftretens eines Verlustes für den Verlust einzutreten hat. Sie gilt unabhängig davon, ob im konkreten Einzelfall ein Streben nach Gewinn oder jeglicher Verzicht auf Gewinn vorliegt. In den vier dargestellten Zweck-Mittel-Relationen sind die Begriffe Gewinn, Verlust, Unternehmung und Unternehmerhaushalt zueinander in Beziehung gebracht worden.

Die dadurch gewonnenen Aussagen sind zunächst reine Definitionen. Mit ihnen ist nichts bewiesen worden. Ausgehend von diesen Definitionen können durch spezielle Fragen Sachzusammenhänge geklärt werden.
Wenn der Unternehmerhaushalt als Mittel zum Zweck der Verlustabdeckung bezeichnet wird, dann ist zu untersuchen, in welchem Umfange er zur Abdeckung der Verluste herangezogen werden kann.
Der Umfang ist zumindest durch die Mittel, die dem Unternehmerhaushalt zur Verfügung stehen, begrenzt. Ein Personenunternehmerhaushalt kann nur so weit zur Abdeckung eines Verlustes einer Personenunternehmung beitragen, wie ihm Mittel zur Verfügung stehen. Nachdem alle Mittel erschöpft sind, kann er den noch bestehenden Verlust nicht mehr abdecken.
Wenn man für eine Kapitalunternehmung fiktiv ein Gebilde "Kapitalhaushalt" schafft, dann gilt die obige Aussage für alle Unternehmungen. Als Kapitalhaushalt wird dabei die Summe aller Mittel verstanden, die zur Abdeckung eines Verlustes einer Kapitalunternehmung herangezogen werden können. Auch der Kapitalhaushalt wird zur Abdeckung der Verluste einer Kapitalgesellschaft herangezogen, bis seine Mittel erschöpft sind. Die Höhe des Kapitalhaushaltes ist durch das Eigenkapital und die Einzahlungsverpflichtungen der Träger des Kapitalhaushaltes bestimmt. Der Kapitalhaushalt kann nur in dem Maße zur Abdeckung eines Verlustes beitragen, wie ihm Mittel zur Verfügung stehen. Unerheblich ist dabei, ob die Mittel dem Kapitalhaushalt lange Zeit vor der Entstehung des Verlustes zugeflossen sind oder auf Grund bestehender Verpflichtungen der Träger des Kapitalhaushaltes erst nach der Entstehung des Verlustes zufließen.
Die Fiktion Kapitalhaushalt erscheint uns für die vorliegende Untersuchung brauchbar, da mit ihrer Hilfe die Behandlung der rechtlichen Probleme der Haftungsbeschränkung vermieden werden kann.

Die Verfassung einer Unternehmung kann so konstruiert sein, daß die Unternehmung von Personen- und Kapitalhaushalten getragen wird. Der Umfang, bis zu dem entstandene Verluste abgedeckt werden können, ist durch die Mittel bedingt, die den Personen- und Kapitalhaushalten zur Verfügung stehen.
Unternehmungen, die von Personen- und Kapitalhaushalten getragen werden, sind zum Beispiel die in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft und der Kommanditgesellschaft auf Aktien betriebenen Unternehmungen.

3) Der Wirtschaftsprozeß der Unternehmung

Der Wirtschaftsprozeß der Unternehmung kann als eine Abfolge von Bewegungen dargestellt werden. Die Bewegungen finden innerhalb der Unternehmung und zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt statt. Die Umwelt einer Unternehmung wird hier in zwei Gruppen gegliedert:

1. Den Unternehmerhaushalt.
2. Alle übrigen Teilnehmer am Wirtschaftsprozeß der jeweiligen Unternehmung, die wir hier als Marktpartner bezeichnen. 6)

Die Unternehmung erstellt Leistungen, für die Unternehmung werden Leistungen erstellt. Die Leistungen bestehen darin, daß vom Leistenden Güter zur Verfügung gestellt werden. 7)

Den Güterbewegungen können Leistung-Gegenleistung-Vereinbarungen zugrunde liegen. Eine Leistung wird dann um einer vereinbarten Gegenleistung willen erbracht. Leistungen können jedoch auch ohne Gegenleistungen erbracht werden. Dies gilt für Leistungen, die die Unternehmung ohne Gegenleistungen für Dritte erbringt, wie auch für Leistungen, die der Unternehmung erbracht werden, ohne daß sie eine Gegenleistung erbringt.

Da die Unternehmung nicht selbst handeln kann, stellt das Fällen von Entscheidungen, die nach außen als Entscheidungen der Unternehmung gelten, ebenfalls eine Leistung für die Unternehmung dar. Diese Entscheidungen können von Personen, die zum Unternehmerhaushalt gehören, gefällt werden oder von Personen, die ihre Leistung im Rahmen einer Leistung-Gegenleistung-Beziehung erbringen.

---

6) V o l l r o d t , Werner: Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 404

7) Zur Definition des Güterbegriffes siehe: K o s i o l , Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes. In: Betriebsokonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung. Festschrift für Rudolf Seyffert. Herausgegeben von Erich Kosiol und Friedrich Schlieper. Köln und Opladen 19[illegible]8. Seite 12 - 13

Die Vereinbarung von Leistung-Gegenleistung-Beziehungen, die Erstellung von Leistungen und die Erfüllung vereinbarter Beziehungen wirken sich auf die Gestaltung und das Ergebnis des Wirtschaftsprozesses aus.
Die Vereinbarung von Leistung-Gegenleistung-Beziehungen kann so erfolgen, daß Leistung und Gegenleistung in einem Verhältnis zueinander stehen, das den Ablauf des Wirtschaftsprozesses gefährdet.
Ist die Relation zwischen einzelnen Leistungen und Gegenleistungen für die Unternehmung ungünstig, so kann die Erfüllung dieser ungünstigen Leistung-Gegenleistung-Beziehungen zu einer Gefährdung der Möglichkeit, die übrigen Verpflichtungen zu erfüllen, führen.
Die Nichterfüllung von Leistung-Gegenleistung-Vereinbarungen kann wiederum dazu führen, daß für die Aufrechterhaltung des Wirtschaftsprozesses notwendige Beziehungen zu Marktpartnern abgebrochen werden.
Die Art der Leistungserstellung, die Möglichkeit, Leistung-Gegenleistung-Beziehungen anzuknüpfen, die Ausgestaltung der Leistung-Gegenleistung-Vereinbarungen und deren Erfüllung wirken sich auf den Wirtschaftsprozeß und damit auf den Erfolg und den Bestand der Unternehmung aus.

31) Das Zurechnungsproblem
Die Ausgestaltung der Leistung-Gegenleistung-Vereinbarungen besteht darin, daß einer genau festgelegten Leistung eine genau festgelegte Gegenleistung zugeordnet wird. Die Festlegung erfolgt zwischen den Partnern einer Leistung-Gegenleistung-Beziehung. Man kann davon ausgehen, daß jeder Partner seine eigenen Vorstellungen von der für ihn günstigsten Ausgestaltung dieser Beziehung hat. Das Ergebnis einer Verhandlung zwischen den Partnern einer Leistung-Gegenleistung-Beziehung bestimmt die Höhe des Entgeltes für eine Leistung. Aus der Höhe des Entgeltes kann man nicht eindeutig auf die Höhe der Leistung schließen, da für gleiche Leistungen unterschiedliche Entgelte vereinbart werden können.

Wenn die Möglichkeit bestehen würde, eine genaue und für alle Fälle gültige Lösung zu finden, in welcher Höhe einer Leistung ein Entgelt zuzurechnen ist und wenn diese Lösung von allen Beteiligten am Wirtschaftsprozeß für die Zurechnung von Entgelten zu Leistungen angewendet werden würde, dann würden die Probleme, die sich aus der Ungleichheit von Leistung und dem einer Leistung zugeordneten Entgelt ergeben, nicht auftreten.
Ein Ablauf des Wirtschaftsprozesses, der den Bestand der Unternehmung nicht gefährdet, ist zwar von dieser Bedingung allein nicht abhängig. Dazu sind noch weitere Bedingungen zu erfüllen. So zum Beispiel, daß alle in den Unternehmungen erstellten Leistungen auch abgesetzt werden und alle vereinbarten Verpflichtungen auch erfüllt werden. Ohne die Erfüllung dieser Bedingungen müssen jedoch stets die sich aus der Ungleichheit von Leistung und Gegenleistung ergebenden Probleme berücksichtigt werden.
Solange das Zurechnungsproblem nicht generell gelöst ist, kann das Entgelt für eine Leistung zu hoch oder zu niedrig sein.
Ob ein bestimmtes Entgelt zu hoch oder zu niedrig ist, läßt sich jedoch nie eindeutig erkennen. Aus den Zwischenergebnissen des Wirtschaftsprozesses einer Unternehmung läßt sich höchstens erkennen, ob der Saldo der Differenzen zwischen Leistungen und ihren Entgelten positiv oder negativ ist.
Die durch die Ungleichheit von Leistung und Gegenleistung bedingten Differenzen können sich weitgehend ausgleichen. Ein ausgeglichener Ablauf des Wirtschaftsprozesses läßt daher keinesfalls den Schluß zu, daß für die Unternehmung, deren Wirtschaftsprozeß einen ausgeglichenen Ablauf zeigt, das Zurechnungsproblem als gelöst angesehen werden kann.
Wenn die Mittel einer Unternehmung im Verlaufe des Wirtschaftsprozesses abnehmen, kann man schließen, daß die Entgelte, die sie für ihre Leistungen erhalten hat,

gemessen an den Entgelten, die sie für Leistungen Dritter gewährte, zu niedrig waren. Wenn sich die Differenzen zwischen Leistung und Gegenleistung durch das eben genannte Merkmal auszeichnen, so kann das den Bestand der Unternehmung gefährden. Man kann jedoch keine genaue Aussage über die Höhe der Differenz zwischen Leistung und Gegenleistung im einzelnen Falle machen. Eine genaue Aussage dieser Art würde ja voraussetzen, daß die Lösung des Zurechnungsproblems bekannt ist, jedoch in diesem Falle von der generellen Lösung abweichende Zurechnungen vorgenommen wurden. Wir gehen hier davon aus, daß das Zurechnungsproblem generell nicht lösbar ist.

"...das Zurechnungsproblem entzieht sich mangels eines geeigneten Kriteriums prinzipiell einer Lösung." 8)

"Beide Probleme (Zurechnungsproblem und Frage der Gewinnspaltung, Anm.d.Verf.) haben sich als exakter wirtschaftswissenschaftlicher Lösung im Sinne einer zahlenmäßigen Schlüsselung unzulänglich erwiesen." 9)

"Über dieses Zurechnungsproblem sind sich, soweit ich sehe, alle einig, die darüber geschrieben haben: sie halten es für unlösbar." 10)

Die Vergeblichkeit der bisherigen Lösungsversuche wird eingehend von A l b e r t dargestellt. 11)

Auch M o r g e n s t e r n äußert sich in ähnlicher Weise. "Bekanntlich gibt es bis heute für dieses

---

8) K o s i o l , Erich: Die Idee des Leistungslohnes und ihre Verwirklichung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 31. Jahrgang 1961. Seite 655

9) H e n z l e r , Reinhold: Gewinnbeteiligung der Gefolgschaft. Frankfurt a.M. 1937. Seite 18 und H e n z l e r , Reinhold: Gewinnbeteiligung. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3., völlig neu bearbeitete Auflage, herausgegeben von Hans Seischab und Karl Schwantag. 2. Band. Stuttgart 1958. Spalte 2342

10) N i c k l i s c h , Heinrich: Neue deutsche Wirtschaftsführung. Stuttgart 1933. Seite 41

11) A l b e r t , Hans: Macht und Zurechnung. Von der funktionellen zur institutionellen Verteilungstheorie. In: Schmollers Jahrbuch, 75. Jahrgang (1955, I). Seite 79

Problem keine allgemeine Lösung." 12)
Die notdürftigen und schlechten Lösungen, die immer gefunden werden müssen, sind ein Zeichen dafür, daß das Zurechnungsproblem generell nicht gelöst worden ist. Jede Entscheidung, die getroffen wird, um einer Leistung eine Gegenleistung zuzuordnen, ist eine der von N i c k l i s c h 13) genannten notdürftigen oder schlechten Lösungen.
Diese notdürftigen oder schlechten Lösungen können zu einer Beeinträchtigung des Wirtschaftsprozesses einer Unternehmung führen. Als Folge dieser Beeinträchtigungen kann es dazu kommen, daß die vereinbarten Gegenleistungen von der Unternehmung nicht oder nicht mehr vollständig erfüllt werden können. Dann muß entschieden werden, in welcher Reihenfolge die Gegenleistungen zu erfüllen sind. Aus der Höhe der zur Erfüllung vorhandenen Mittel und der Reihenfolge ergibt sich, welche Gegenleistungen erfüllt werden. Die Reihenfolge kann durch allgemeingültige Rangordnungen generell geregelt sein, von Fall zu Fall aufgestellt werden oder völlig willkürlich festgelegt werden.
Auch wenn die Ungleichheit von Leistung und Gegenleistung zu einer Mehrung der Mittel der Unternehmung führt, können die Gegenleistungen verändert werden. Die Veränderung besteht dann in einer Vermehrung der Gegenleistungen.
Auch diese Vermehrung der Gegenleistungen kann völlig willkürlich vorgenommen werden, von Fall zu Fall durch Vereinbarungen geregelt werden oder durch eine allgemeingültige Rangordnung einer Regelung zugeführt werden. Allgemeingültig bedeutet hier, daß die Rangordnung für eine größere Zahl von Unternehmungen Gültigkeit besitzt.

---

12) M o r g e n s t e r n , Oskar: Die Theorie der Spiele und des wirtschaftlichen Verhaltens. Abgedruckt in: Preistheorie. Herausgegeben von Alfred Eugen Ott. Köln - Berlin 1965. Seite 451
13) N i c k l i s c h , Heinrich: Neue deutsche Wirtschaftsführung. Stuttgart 1933. Seite 44

32) Die Rangordnung der Beziehungen

Die Art und Weise der Durchführung des Wirtschaftsprozesses einer Unternehmung kann dazu führen, daß die aus Leistung-Gegenleistung-Beziehungen entstandenen Verpflichtungen nur teilweise oder gar nicht erfüllt werden können. Um in diesen Fällen völlige Willkür zu vermeiden, könnte man Rangordnungen über die Reihenfolge der Erfüllungen aufstellen.

Die Rangordnungen könnten sehr umfangreich sein und die Reihenfolge der Erfüllungen für jede mögliche Leistung-Gegenleistung-Beziehung regeln. Sie können auch weniger umfangreich sein. Sie können nur für ganz bestimmte Situationen aufgestellt werden (Beispiel: Komkursordnung). Sie können auch so aufgestellt werden, daß sie für jede Situation Gültigkeit haben.

Eine Rangordnung kann darin bestehen, daß die Beziehungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt in zwei Ränge gegliedert werden.

Dem einen Rang werden die Beziehungen der Unternehmung zu ihrem Unternehmerhaushalt bzw. ihren Unternehmerhaushalten zugeordnet. Dem anderen Rang werden die Beziehungen der Unternehmung zu ihren Marktpartnern zugeordnet.

Die Beziehungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern zeichnen sich in der Mehrzehl der Fälle dadurch aus, daß Leistungen und Gegenleistungen vereinbart werden.

Die Leistungen der Unternehmerhaushalte werden dagegen ohne Vereinbarung einer Gegenleistung erbracht. Sie können nur dann entgolten werden, wenn die Summe der Leistungen der Marktpartner höher ist als die Summe der Leistungen der Unternehmung an ihre Marktpartner.14) Die aus den Beziehungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern entstandenen Verpflichtungen müssen erfüllt sein, bevor die Leistungen der Unternehmerhaushalte entgolten werden können.

Damit ist eine Rangordnung aufgestellt.

---

14) V o l l r o d t , Werner: Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 407

Der Unternehmerhaushalt hat für die Differenz einzutreten, die dadurch entsteht, daß die Leistungen der Unternehmung für ihre Marktpartner ungleich den Gegenleistungen der Marktpartner sind. Ist die Differenz positiv, dann erhält sie der Unternehmerhaushalt. Ist sie negativ, so muß sie vom Unternehmerhaushalt ausgeglichen werden. Wenn der Unternehmerhaushalt nicht mehr dazu in der Lage ist, die negative Differenz auszugleichen, wird die Erfüllung der Verpflichtungen gegenüber den Marktpartnern in Frage gestellt. Für den Fall, daß die Erfüllung der Ansprüche der Marktpartner nur teilweise möglich ist, könnte eine zusätzliche Rangordnung aufgestellt werden. Diese Rangordnung gibt an, in welcher Reihenfolge die Ansprüche der Marktpartner zu erfüllen sind.

Jede Rangordnung wird gesetzt. Eine Rangordnung kann durch umfassende Aufstellung aller Fälle, die eintreten können, gekennzeichnet sein. Sie kann auch weniger umfassend sein.

Eine Rangordnung kann Bestandteil eines Definitionssystems sein. Die hier erwähnte Rangordnung, die in Marktpartner und Unternehmerhaushalte gliedert, soll als Bestandteil des Definitionssystems der Erfolgsrechnung verwendet werden.

Aus einem Definitionssystem läßt sich nicht mehr ableiten, als vorher durch Definition in dieses System hineingelegt worden ist. Insbesondere läßt sich die Berechtigung bestimmter Zuordnungen, die sich aus der Rangdefinition und anderen Definitionen ergibt, damit weder beweisen noch widerlegen.

Die Zuordnung der Größen Gewinn und Verlust zum Unternehmerhaushalt ist Bestandteil eines Definitionssystems. Aus ihm läßt sich die gesellschaftliche oder moralische Berechtigung dieser Zuordnung nicht ableiten. Eine andere Frage ist, ob bzw. wie sich eine Rangordnung in der Realität durchsetzen läßt.

Die Definition einer Rangordnung kann zwar nicht widerlegt werden, in der Realität kann jedoch eine bestimmte Rangordnung durch andere Rangordnungen verdrängt werden.
Die Frage, wie sich eine Rangordnung in der Realität durchsetzen läßt, ist jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.

4) Die rechnerische Erfassung des Wirtschaftsprozesses einer Unternehmung

41) Die Rechnungen als Modelle

Man könnte die verschiedenartigen Rechnungen, die in den Unternehmungen durchgeführt werden und die Gegenstand betriebswirtschaftlicher Untersuchungen und Abhandlungen sind, als Modelle betrachten, mit deren Hilfe der durch die Unternehmungen fließende Güterstrom dargestellt werden soll.

Gewinn und Verlust sind dann Größen, die in den Modellen (Rechnungen) erscheinen. Sie sind in ihrem Umfange von der Art, wie der Güterstrom durch die Unternehmung fließt und von den Bedingungen, unter denen die Modelle (Rechnungen) konstruiert sind, abhängig.

Materiell sind Gewinn und Verlust von der Gestaltung des Wirtschaftsprozesses der Unternehmung und davon, wie sich die einzelne Unternehmung anderen Teilnehmern am wirtschaftlichen Geschehen gegenüber behauptet, abhängig.

Die Bedingungen, unter denen die Rechnungen gebildet werden, kann man als Konstruktionselemente einer Rechnung bezeichnen.

Die Diskussion um die unterschiedlichen Fassungen der Begriffe Gewinn und Verlust ist zumindest teilweise eine Diskussion um die unterschiedliche Gestaltung von Rechnungen.

Die Rechnungen können unterschiedliche Bezugsgrundlagen haben. Sie können den Güterstrom einer ganzen Unternehmung für die gesamte Lebensdauer dieser Unternehmung oder für bestimmte Perioden zu erfassen suchen. Sie können einzelne Teilbereiche einer Unternehmung zum Gegenstand haben oder sich auf einzelne Leistungseinheiten beziehen.

Auch die Bezugsgrundlage einer Rechnung gehört zu den Konstruktionselementen und bestimmt die Aussagemöglichkeiten der Größen Gewinn und Verlust.

Um die Aussagemöglichkeiten der Größen Gewinn und Verlust würdigen zu können, müssen die Konstruktionselemente der Rechnung, in der die Größen Gewinn und Verlust in Erscheinung treten, bekannt sein.

42) Der Einfluß der Rechnungszwecke und der Aufgaben einer Rechnung auf die Konstruktion von Rechnungen

Bei der Konstruktion einer Rechnung wird die Auswahl und die Gestaltung der Konstruktionselemente durch die Aufgaben, die man mit Hilfe dieser Rechnung erfüllen will, und durch die Zwecke, die ihr gesetzt sind, bedingt.

Da es unterschiedliche Aufgaben und verschiedenartige Zwecksetzungen gibt, die man mit Hilfe von Rechnungen zu bewältigen versuchen kann, wird es auch unterschiedlich konstruierte Rechnungen geben müssen. Demzufolge können die Größen Gewinn und Verlust in den unterschiedlich konstruierten Rechnungen auch verschiedenen Umfanges sein.

In diesem Zusammenhange wird es sich nicht vermeiden lassen, die Begriffe Gewinn und Verlust mit abweichenden Begriffsinhalten zu bilden. Um die abweichend voneinander gebildeten Begriffe vergleichen zu können, müssen die Bestimmungsgründe für die Auswahl der Begriffsinhalte bekannt sein.

"Betriebswirtschaftliches Rechnen ist ein Zweck-Rechnen, und eine Rechnung erfüllt die ihr gestellten Aufgaben nur dann, wenn man sich zunächst über den Charakter der Zwecke restlos klar wird, um deretwillen gerechnet werden soll, und wenn man sein rechnerisches Vorgehen dem Charakter dieser Rechnungszwecke anpaßt." 15)

---

15) L e h m a n n , M.R.: Leistungsmessung durch Wertschöpfungsrechnung. In: Betriebswirtschaftliche Bibliothek, herausgegeben von Wilhelm Hasenack. Reihe A/VII. Essen 1954. Seite 87-88

R ö s s l e weist auf die Vielgestaltigkeit der Aufgaben des Rechnungswesens hin. 16)
Die Aufgaben des Rechnungswesens hat K o s i o l im Rahmen eines Werkes über die Betriebsbuchhaltung folgendermaßen dargestellt:
"Es dient dazu, über das bereits abgelaufene Wirtschaftsgeschehen Rechenschaft zu legen, die laufende Wertbewegung und Betriebsgebarung zu überwachen und Unterlagen für die zukünftige Gestaltung und Führung des Unternehmens zu schaffen." 17)
H a s e n a c k unterteilt die Aufgaben der kaufmännischen Buchführung nach unterschiedlichen Interessen in:
"I. Aufgaben im Interesse des Wirtschaftsbetriebes" 18)
"II. Aufgaben im Interesse Aussenstehender" 19)
S c h m a l e n b a c h vergleicht die Aufgaben des Rechnungswesens mit den Aufgaben der Nerven und des Gedächtnisses eines Menschen. 20)
Wenn eine Rechnung zum Zwecke der Rechenschaftslegung im Interesse außenstehender Personen aufgemacht werden muß, da es vom Gesetzgeber vorgeschrieben worden ist, dann werden die Aufgaben, deren Erfüllung verlangt wird, die Konstruktion der Rechnung beeinflussen. Eine Rechnung, die zum Zwecke der Kontrolle der Betriebsgebarung entwickelt wird, wird dagegen andere Konstruktionselemente aufzuweisen haben.

---

16) R ö s s l e , Karl: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 5., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Stuttgart 1956. Seite 185
17) K o s i o l , Erich: Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung). 5. durchgesehene Auflage. Wiesbaden 1953. Seite 11
18) H a s e n a c k , Wilhelm: Buchhaltung und Abschluß. 1. Band. In: Betriebswirtschaftliche Bibliothek. Reihe A/VII. Essen 1954. Seite 15
19) H a s e n a c k , Wilhelm: a.a.O., Seite 21
20) S c h m a l e n b a c h , Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik. 7., erweiterte und verbesserte Auflage bearbeitet von Dr. Richard Bauer. Köln und Opladen 1956. Seite 15

43) Die Konstruktionselemente einer Rechnung
Aus einer Rechnung sollte zu ersehen sein, welcher Art die Konstruktionselemente sind, die zu ihrem Aufbau verwendet wurden. Zu den Merkmalen, durch die sich eine Rechnung auszeichnen kann, gehören insbesonders:

1. Die Maßgröße, mit deren Hilfe die unterschiedlichen Mengeneinheiten der Bestandteile des durch die Unternehmung fließenden Güterstroms einheitlich dargestellt werden können. Die Maßgröße ist die Recheneinheit der jeweiligen Rechnung.
2. Die Bezugsgrundlage der Rechnung. Die Rechnung kann sich auf die gesamte Lebensdauer einer Unternehmung beziehen. Sie kann sich darauf beschränken lediglich Teilperioden rechnerisch zu erfassen. Der Gegenstand der Rechnung kann die gesamte Unternehmung sein. Die Rechnung kann aber auch auf Teilbereiche oder Leistungseinheiten bezogen sein.
3. Die Bewertung der in der Rechnung erfaßten Mengen. Zur Bewertung sind Maßstäbe notwendig, nach denen die Teile des Güterstroms in Recheneinheiten umgewandelt werden.
4. Der Realisationszeitpunkt. Es sollte aus der Rechnung zu ersehen sein, wann ein Glied des Wirtschaftsprozesses in die Rechnung der Unternehmung als Rechnungsgröße eingeht.

431) Die Maßgröße (Recheneinheit)
Eine Voraussetzung für die rechnerische Erfassung des Wirtschaftsprozesses einer Unternehmung ist, die unterschiedlichen Glieder des Güterstroms in Einheiten einer Maßgröße auszudrücken und in dieser Form in die Rechnung eingehen zu lassen.
Als mögliche Maßgrößen kommen häufig auftretende und haltbare Waren oder das Geld in Betracht. Man kann so von einer naturalwirtschaftlichen oder einer geldwirtschaftlichen Möglichkeit, die Ereignisse des Wirtschaftsprozesses zu messen, sprechen. 21)
Die Probleme der rechnerischen Erfassung der arbeitsteiligen Wirtschaftsprozesse in Industrieländern würden sich jedoch mit Hilfe naturalwirtschaftlicher Meßmethoden nur mit unbefriedigenden Ergebnissen lösen lassen.
"Die Ausgestaltung der arbeitsteiligen Wirtschaft, insbesondere die industrielle Entwicklung ist unlösbar verbunden mit der Geldrechnung:" 22)
"Nur mit Hilfe der Geldrechnung lassen sich die vielfältigen Güterbewegungen im Rahmen einer Unternehmung und in der Gesamtwirtschaft auf einen Nenner bringen und vergleichbar machen. Nur mit Hilfe der Geld- und Kapitalrechnung läßt sich feststellen, ob die Unternehmung erfolgreich gearbeitet hat." 23)
Unter den Bedingungen einer arbeitsteiligen Industriegesellschaft ist die Geldeinheit die einzig relevante Maßeinheit für die rechnerische Erfassung des Wirtschaftsprozesses.

---

21) L o h m a n n , Martin: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. 3., durchgesehene Auflage. Tübingen 1959. Seite 194
22) R i e g e r , Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. unveränderte Auflage. Erlangen 1959. Seite 8
23) H a x , Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe. Köln und Opladen 1957. Seite 15

In einer Geldrechnung wird in Geld gerechnet.
F e t t e l hat darauf hingewiesen, daß es für die Beurteilung einer Rechnung auch von Bedeutung sein kann, danach zu fragen, worüber gerechnet wird. 24)
Er gliedert unter diesem Gesichtspunkt die Rechnungen in Rechnungen in Geld über Geld und in Rechnungen in Geld über etwas anderes als Geld. 25)
Die Geldeinheit hat jedoch nicht nur die Funktion, Recheneinheit zu sein. 26)
Die Erfahrung zeigt, daß die Geldeinheit in ihrer Wertrelation zu anderen Gütern im Zeitablauf nicht konstant bleibt. Dies gilt zwar auch für die Wertrelationen aller anderen Güter untereinander. Da die Geldeinheit jedoch die Maßgröße, die Recheneinheit der Rechnungen ist, wirkt sich ein Schwanken des Wertes der Geldeinheit auf die Aussagekraft der in der Rechnung auftretenden Größen aus. 27)
Für die technische Durchführung der Rechnung spielt das Schwanken des Wertes der Geldeinheit nur soweit eine Rolle, als Zahlen mit sehr vielen Stellen eben schwieriger zu bearbeiten sind als Zahlen mit weniger Stellen. Abgesehen davon dürfte die Veränderung des Wertes der Geldeinheit sich auf die technische Bewältigung der Rechnung nicht auswirken. Innerhalb der Rechnung ist eine Recheneinheit stets gleich einer Recheneinheit.
Die Aussagekraft des Ergebnisses einer Rechnung wird jedoch durch die Veränderung des Wertes der Recheneinheit beeinflußt.

---

24) F e t t e l , Johannes: Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 29. Jahrgang 1959. Seite 568
25) F e t t e l , Johannes: a.a.O., Seite 568
26) S c h i l c h e r , Rudolf: Geldfunktionen und Buchgeldschöpfung. Ein Beitrag zur Geldtheorie. Berlin 1958. Seite 89
27) H a x , Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe. Köln und Opladen 1957. Seite 269 ff

Da die Ergebnisse von Rechnungen für die Dispositionen und die Beurteilung der Lage einer Unternehmung von den Disponierenden herangezogen werden und als Recheneinheit die Geldeinheit verwendet wird, ist für die Disposition die Berücksichtigung der Veränderungen des Geldwertes von Bedeutung.
Die in den Rechnungen auftretenden Größen stellen nur einen Teil der Daten dar, die dem Disponierenden zur Verfügung stehen. Eine zweckmäßige Disposition wird ohne Berücksichtigung der übrigen Daten, zu denen auch die Angaben über die Wertrelation der Geldeinheit zu Einheiten anderer Güter gehören, nicht möglich sein.

432) Die Bezugsgrundlage einer Rechnung
Die Bezugsgrundlage einer Rechnung gibt Auskunft darüber, welche Teile des gesamten Wirtschaftsprozesses einer Unternehmung in der Rechnung erfaßt werden.
Die Teilung kann nach verschiedenen Gesichtspunkten erfolgen. Unter dem Gesichtspunkt des in der Rechnung erfaßten Zeitraumes kann man die Rechnungen gliedern in

a) Rechnungen, die die gesamte Lebensdauer der Unternehmung erfassen (Totalrechnungen) und
b) Rechnungen, die nur Teilperioden der Lebensdauer der Unternehmung erfassen (Teilperiodenrechnungen, die meist einfach als Periodenrechnungen bezeichnet werden). 28)

Eine Ausgliederung der in einer Rechnung zu erfassenden Bewegungen kann auch so erfolgen, daß nur die unter dem Gesichtspunkt einer bestimmten Zwecksetzung stattfindenden Bewegungen von Gütern in dieser Rechnung erfaßt werden. Alle übrigen Bewegungen werden in dieser Rechnung dann nicht erfaßt. Als Beispiel sei die kalkulatorische Periodenrechnung genannt. Die Bezugsgrundlage ist hier hauptsächlich durch Zeitraumgesichtspunkte und Zweckgesichtspunkte bestimmt.

---

28) W a l b , Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung. Berlin und Wien 1926. Seite 29. Fußnote 1

"Die kalkulatorische Periodenrechnung ist bereits grundsätzlich darauf gerichtet, unter Aussonderung der betriebsfremden und außerordentlichen Wertbewegungen den leistungsbedingten, auf der Gütererzeugung beruhenden Erfolg zu ermitteln." 29)
Die Rechnung kann sich unter dem Gesichtspunkt der räumlichen Gliederung einer Unternehmung auch auf einzelne Glieder einer gegliederten Unternehmung erstrecken. Sie kann sich auf einzelne Leistungseinheiten beziehen.
Die Bezugsgrundlagen bestimmen den Umfang der Rechnung mit. Sie geben an, welche Sachzusammenhänge in der Rechnung erfaßt werden.
Die jeweilige Bestimmung des Umfanges einer Rechnung bestimmt mit, welche Aussagemöglichkeiten diese Rechnung haben kann. Auch die Aussagekraft der Größen Gewinn und Verlust wird durch die Bezugsgrundlagen der Rechnung, in der diese Größen auftreten, mitbestimmt.
Die Bezugsgrundlagen einer Rechnung können Bestandteil des Begriffsinhaltes der Begriffe Gewinn und Verlust werden. Wenn wir den Totalgewinn gegen den Periodengewinn abgrenzen, dann ist die zeitliche Bezugsgrundlage ein Merkmal dieser Abgrenzung zweier Gewinnbegriffe. Wenn wir den Begriff Stückgewinn betrachten, dann finden wir die sachlich abgegrenzte Bezugsgrundlage Leistungseinheit als Merkmal des Begriffsinhaltes.

---

29) K o s i o l , Erich: Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung). 5. durchgesehene Auflage. Wiesbaden 1953. Seite 18

433) Die Bewertung

Die einzelnen Teile des Güterstromes gehen in die Rechnung als Größen ein, die jeweils durch eine bestimmte Anzahl von Recheneinheiten dargestellt werden. Wenn man die in der Rechnung für einen Teil des Güterstroms in Ansatz gebrachte Größe als den Wert dieses Teils des Güterstroms bezeichnet, ergibt sich der Wert als das Produkt von Gütermenge x Preis. 30)

Das Bewerten besteht dann darin, daß zunächst für eine Mengeneinheit eines Gutes ein Preis festgelegt wird und dieser Preis dann mit den Mengeneinheiten des Gutes, die den in der Rechnung zu erfassenden Güterstrombestandteil ausmachen, multipliziert wird.

Durch die Bewertung wird festgelegt, welche Anzahl von Recheneinheiten einen Teil des Güterstromes in der Rechnung darstellen soll.

Die Bewertung stellt eine rechnerische Umwandlung eines Bestandteiles des Güterstromes in eine Anzahl Recheneinheiten dar. Diese Umwandlung kann an bestimmte Vorgänge gebunden oder ungebunden vorgenommen werden. Die Umwandlung kann zum Beispiel an Zahlungsvorgänge gebunden vorgenommen werden. Die Art der Bewertung kann für einzelne Rechnungen auch durch gesetzliche Bestimmungen vorgeschrieben sein.

Bei der Entscheidung, welche Art der Bewertung in einer Rechnung anzuwenden ist, muß man sich auch an den Aufgaben, die der Rechnung gestellt worden sind, an ihren Zwecksetzungen und Zielen orientieren.

Das Rechnungsergebnis wird durch die Gestaltung der einzelnen Rechnungsgrößen mitbestimmt. Damit stellt die Bewertung ebenfalls einen Bestimmungsgrund für die Größen Gewinn und Verlust dar. Die eine bestimmte Art der Bewertung kennzeichnenden Merkmale werden so zu Merkmalen der Begriffsinhalte der Begriffe Gewinn und Verlust.

---

30) L e h m a n n , M. R.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Allgemeine Theorie der Betriebswirtschaft. 3. Auflage. Wiesbaden 1956. Seite 92-93

434) Der Realisationszeitpunkt

Für die Gestaltung einer Rechnung sind Entscheidungen darüber notwendig, wann ein Gut im Verlaufe seines Flusses durch die Unternehmung in die Rechnung der Unternehmung als Rechnungsgröße eingehen soll.
Der Zeitpunkt, an den dabei angeknüpft wird, soll als Realisationszeitpunkt bezeichnet werden.
In den Rechnungen, die an die Außenbeziehungen der Unternehmung anknüpfen, könnte der Realisationszeitpunkt durch folgende Vorgänge bestimmt sein:

a) Durch die vertragliche Vereinbarung einer Leistung-Gegenleistung-Beziehung bzw. durch die vertragliche Vereinbarung einer einseitigen Leistungsbeziehung.
b) Dadurch, daß einer der Partner seine Verpflichtung aus der vereinbarten Leistung-Gegenleistung-Beziehung erfüllt. Es ist dabei für die Bestimmung des Realisationszeitpunktes ohne Bedeutung, ob die Unternehmung oder ihr Kontrahent der Erfüllende ist.
c) Dadurch, daß die Leistung-Gegenleistung Vereinbarung von beiden Seiten erfüllt worden ist.

In den Rechnungen, die nicht an die Außenbeziehungen der Unternehmung anknüpfen, könnte der Realisationszeitpunkt an bestimmte Formumwandlungen der Güter oder an die erfolgte Erstellung spezifischer Leistungen anknüpfen. Es müssen dann jeweils Merkmale entwickelt werden, die angeben, wann ein Leistungsvorgang als abgeschlossen angesehen werden kann und damit als Bestimmungsgrund für den Realisationszeitpunkt dienen kann.
In den auf Zahlungsvorgängen basierenden Rechnungen wird allgemein der Zeitpunkt, an dem einer der Geschäftspartner seine Verpflichtung erfüllt, als Realisationszeitpunkt gewählt. Jedoch wird hier mitunter nicht einheitlich verfahren. Als Beispiel sei die unterschiedliche Erfassung von Kreditzusagen in den Rechnungen von Kreditinstituten erwähnt.

Wenn man nach der sogenannten englischen Methode verfährt, dann wird mit der Kreditzusage der Kreditbetrag dem Kreditnehmer auf einem Konto in laufender Rechnung gutgeschrieben und auf einem Kreditsonderkonto belastet. Als Realisationszeitpunkt wird damit die vertragliche Vereinbarung gewählt. Die vertragliche Vereinbarung wird rechnerisch erfaßt, bevor irgendwelche Erfüllungshandlungen erfolgt sind. Der Kreditnehmer kann dann über das Guthaben auf dem Konto in laufender Rechnung verfügen. Kreditrückzahlungen werden dem Kreditsonderkonto gutgeschrieben. Verfährt das Kreditinstitut dagegen nach der sogenannten kontinentalen Methode, dann führt es für den Kreditnehmer nur ein Konto. Auf diesem Konto werden nur die tatsächlich erfolgenden Abhebungen, Belastungen, Einzahlungen und Gutschriften verbucht. Der Saldo dieses Kontos zeigt an, in welchem Umfang der Kredit in Anspruch genommen worden ist. Als Realisationszeitpunkt wird in diesem Fall der Zeitpunkt des Umsatzaktes gewählt. Die gleiche Leistung-Gegenleistung-Beziehung zwischen dem Kreditnehmer und dem Kreditinstitut kann unter Verwendung verschiedener Realisationszeitpunkte in die Rechnung des Kreditinstitutes eingehen. Für die Auswahl des Realisationszeitpunktes können Überlegungen, die sich auf die optimale Gestaltung der Zinserträge beziehen, maßgebend sein. Die Auswahl kann aber auch durch gesetzliche Vorschriften bestimmt sein.

Wenn man den Realisationszeitpunkt so wählt, daß einzelne Bewegungen bereits rechnerisch erfaßt werden, bevor alle Teile einer Leistung-Gegenleistung-Verpflichtung erfüllt sind, dann muß bei der Errechnung eines Erfolges die Möglichkeit einer teilweisen Nichterfüllung der vereinbarten Verpflichtung berücksichtigt werden.

Die Wahl des Realisationszeitpunktes wirkt damit auch auf die Realisierungsmöglichkeit der errechneten Größen Gewinn und Verlust ein.

44) Der Einfluß der Rechnungsgrößen Gewinn und Verlust auf die Kapitalerhaltung der Unternehmung

Wenn hier von Kapitalerhaltung die Rede ist, dann ist die Erhaltung des Eigen- oder Beteiligungskapitals gemeint. In welchem Umfang die der Unternehmung zur Verfügung stehenden Mittel, die in der Rechnung erfaßt sind, an einem bestimmten Zeitpunkt dem Unternehmerhaushalt zustehen, geht aus der Höhe der Rechnungsgröße Eigenkapital hervor. Das Eigenkapital kann einem oder mehreren Unternehmerhaushalten zustehen. Es kann in der Rechnung durch eine oder mehrere Rechnungsgrößen dargestellt werden.

Wie weit die in Recheneinheiten dargestellte Größe Eigenkapital im Falle der Auflösung einer Unternehmung durch effektive Zahlungen von Geld an den Unternehmerhaushalt oder die Unternehmerhaushalte realisiert werden kann, hängt unter anderem davon ab, in welcher Weise die der Unternehmung zur Verfügung stehenden Mittel in der Rechnung als Rechnungsgrößen in Ansatz gebracht worden sind und welche Differenzen zwischen dem Größenansatz in der Rechnung und den tatsächlichen Erlösen bei der Veräußerung der Mittel auftreten.

Die Rechnungsgröße Eigenkapital muß mit den Vorbehalten, die sich aus der Ungewißheit der Zukunft ergeben, betrachtet werden.

Wir hatten definitorisch den Gewinn und den Verlust den Willensträgern (Unternehmerhaushalten) einer Unternehmung zugeordnet. Da auch das Eigenkapital dem Unternehmerhaushalt zugeordnet ist, stellt der Gewinn eine Vermehrung und der Verlust eine Verminderung des Eigenkapitals dar. Die Rechnungsgrößen Gewinn und Verlust gehören zu den Größen, die das Eigenkapital in der Rechnung der Unternehmung rechnerisch darstellen.

"Der Gegensatz Gewinn und Kapital ist ein künstlicher." 31)

---

31) S c h m a l e n b a c h , Eugen: Dynamische Bilanz. 4. Auflage. Leipzig 1926. Seite 89-90

Die Rechnung allein kann nichts darüber aussagen, in welchem Umfange der Unternehmerhaushalt das Eigenkapital durch Entnahmen verringern kann. Sie kann also auch keine Aussage darüber machen, in welchem Umfange das durch Gewinnentstehung vermehrte Eigenkapital durch Gewinnausschüttungen wieder verringert werden kann. Der Unternehmerhaushalt muß darüber entscheiden, in welchem Maße er das Eigenkapital verändern will. Die Entscheidungen können zwar nicht völlig ungebunden vorgenommen werden. Die Bestimmungen über die Verfassung einer Unternehmung und die gesetzlichen Vorschriften müssen beachtet werden. In den Grenzen dieser Regelung sind die Willensträger einer Unternehmung jedoch befugt, über die Gestaltung des Eigenkapitals ihrer Unternehmung zu entscheiden. Ihre Entscheidungen werden nicht nur durch die Rechnung der Unternehmung beeinflußt. Informationen über die wirtschaftliche Entwicklung anderer Unternehmungen und die Gewinnaussichten der einzelnen Wirtschaftszweige beeinflussen neben den Vorstellungen über die Zukunftsaussichten der eigenen Unternehmung diese Entscheidungen.

Durch die verschiedenen Rechnungen und Informationen gewinnen die Willensträger Aufschluß über die Lage und die Entwicklungsmöglichkeiten ihrer Unternehmung. Auf Grund der Summe der Informationen fassen dann die Willensträger oder die von ihnen dazu beauftragten Personen Entschlüsse über die weitere Ausgestaltung des Wirtschaftsprozesses der Unternehmung. Zu diesen Beschlüssen gehören auch Entscheidungen über Geldbewegungen, die die Rechnungsgröße Eigenkapital berühren.

Das durch den Gewinn einer Periode vergrößerte Eigenkapital der Unternehmung kann durch Zahlungen an die Willensträger wieder verringert werden. Da diese Zahlungen an die Gewinnentstehung anknüpfen, kann man sie als Gewinnausschüttungen bezeichnen.

Es kann sich jedoch auch als zweckmäßig erweisen, das durch den Gewinn bereits vermehrte Eigenkapital durch Einlagen der Willensträger noch weiter zu vermehren.
Weiterhin kann es sich als zweckmäßig erweisen, zwar zunächst eine Gewinnausschüttung vorzunehmen, anschließend daran jedoch eine Kapitalerhöhung durchzuführen.
Diese Betrachtungsweise führt zu dem Ergebnis, daß die Rechnung der Unternehmung nur eines der Informationsmittel für die Entscheidungen über die Entwicklung des Eigenkapitals sein kann.
Hier wird die Ansicht vertreten, daß Rechnung und Disposition voneinander zu trennen sind.
Davon ausgehend kann man die Frage der Kapitalerhaltung nicht zu den Konstruktionselementen einer Rechnung zählen. Sie ist Gegenstand der Entscheidungen der zur Disposition befugten Personen.
Eine andere Ansicht über den Einfluß des Problems der Kapitalerhaltung auf die Gestaltung der Rechnung wird u.a. von S c h m i d t 32) und H a x 33) 34) vertreten.
Sie wollen zumindest Ansätze der Disposition bereits in die Rechnung verlegen. Dadurch wird das Problem der Kapitalerhaltung zu einem Problem, das zumindest teilweise durch die Gestaltung der Rechnung gelöst werden soll. In diesem Fall muß eine Rechnung Konstruktionselemente enthalten, die eine solche Lösung ermöglichen.
Die Rechnung müßte dann so erweitert werden, daß die subjektiven Entscheidungen der zur Disposition berechtigten Personen zumindest zum Teil durch die Daten der Rechnung bestimmt sein können.

---

32) S c h m i d t , Fritz: Die organische Tageswertbilanz. Nachdruck der 3. Auflage. Wiesbaden 1951
33) H a x , Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe. Köln und Opladen 1957
34) H a x , Karl: Wandlungen der Gewinnvorstellungen. In: Gestaltwandel der Unternehmung. Heft 4 der Nürnberger Anhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. Berlin 1954

"Weil mit einer aus seiner ganzen Anlage dokumentierenden und Rechenschaft gebenden Ergebnisermittlung die instrumentalen Anforderungen der betrieblichen Disposition verbunden wurden, ist die Sache selbst (die Bilanz) zum Problem geworden." 35)
Die Rechnung müßte dann so gestaltet werden, daß die Entscheidung über die Ausschüttung des Gewinnes zugleich mit der Feststellung des Gewinnes getroffen werden kann. "Die Ausschüttbarkeit gehört zu den wichtigsten Merkmalen des echten Gewinns, des echten Einkommens." 36)
"Nun hat aber die Gewinnrechnung nicht nur formale und konstatierende Bedeutung. Sie wirkt sich vielmehr für das Unternehmen auch in materieller Hinsicht insofern aus, als der errechnete Gewinn ganz oder zu einem erheblichen Teil nach außen hin abgegeben werden muß, also dem Unternehmen entzogen wird." 37)
Wenn das den Willensträgern zustehende Eigenkapital durch Zahlungen an die Willensträger vermindert wird, dann wird das aus der eben zitierten Sicht als eine Abgabe nach außen dargestellt.
Die Beziehungen zwischen den Willensträgern und ihren Unternehmungen können unterschiedlich gestaltet sein. So können die Aktionäre einer Aktiengesellschaft vom Vorstand als Außenstehende betrachtet und behandelt werden. "Man sah es nicht als ehrenrührig an, wenn man die Aktionäre über die Höhe der erzielten Gewinne täuschte und ihnen diese Gewinne systematisch vorenthielt." 38)

---

35) I l l e t s c h k o , Leopold L.: Theorie und Praxis einer betrieblichen Verrechnungslehre. In: Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftspraxis. Festschrift für Konrad Mellerowicz, herausgegeben von Horst Schwarz und Karl Heinz Berger. Berlin 1961. Seite 195
36) S c h m i d t , Fritz: Die organische Tageswertbilanz. Nachdruck der 3. Auflage. Wiesbaden 1951. Seite 241
37) H a x , Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe. Köln und Opladen 1957. Seite 8
38) H a x , Karl: Wandlungen der Gewinnvorstellungen. In: Gestaltwandel der Unternehmung. Heft 4 der Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. Berlin 1954. Seite 220

In diesen Fällen werden die Entscheidungen über die Gestaltung der Rechnungsgröße Eigenkapital von den zu faktischer Disposition befugten Personen getroffen. Sie können andere Ansichten über die Höhe der Zahlungen an die Willensträger haben, als es die Willensträger selbst für zweckmäßig erachten. Jedoch lassen sich auch die zu faktischer Disposition befugten Personen ihre Entscheidungen nicht durch die Rechnungen vorschreiben. Die Rechnungen dienen ihnen als Informationsmittel und als Mittel zur Rechtfertigung ihrer Entscheidungen.

5) Das Definitionssystem der an Zahlungsvorgänge anknüpfenden Erfolgsrechnungen

Gewinn und Verlust sind Begriffe und Größen, die im Rahmen einer an Zahlungsvorgänge anknüpfenden Erfolgsrechnung verwendet werden. Eine solche Erfolgsrechnung soll hier als ein System von Definitionen dargestellt werden. Der Inhalt der Definitionen soll zunächst so wenig wie möglich durch Sachbeziehungen begrenzt werden.

Jede Sachbegrenzung im Rahmen eines Definitionssystems schränkt dessen Verwendungsmöglichkeit bereits ein, bevor untersucht werden kann, für welchen Sachbereich das Definitionssystem zweckmäßig verwendet werden könnte.

Um die Definitionszusammenhänge verständlich darstellen zu können, werden die in der Betriebswirtschaftslehre gebräuchlichen Bezeichnungen verwendet.

Da gleiche Bezeichnungen von verschiedenen Autoren mitunter für Begriffe verwendet werden, deren Merkmale teilweise voneinander abweichen, ergeben sich bei der Verwendung dieser Bezeichnungen Verwechselungsmöglichkeiten, die nur durch Hinweise auf die utoren vermieden werden können.

51) Die Totalerfolgsrechnung

511) Die Totalerfolgsrechnung als reine Kassenrechnung

Die Totalerfolgsrechnung als reine Kassenrechnung zeichnet sich durch folgende Merkmale aus:

1. Sie ist eine Rechnung in Geld über Geld. 39) Die Recheneinheit ist die Geldeinheit.
2. Die Rechnung ist eine reine Bewegungsrechnung. In der Rechnung werden nur die Geldbewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt erfaßt. Nur mit Hilfe der Geldbewegungen wird ohne rechnerische Erfassung von Beständen der Totalerfolg ermittelt. K o s i o l s Aussage über die Möglichkeiten der Ermittlung des Periodenerfolges, in der nachgewiesen wurde, daß der Erfolg auch aus einer reinen Bewegungsrechnung ermittelt werden kann, 40) wird hier auf die Totalerfolgsrechnung angewendet. Dabei ist jedoch zu beachten, daß K o s i o l nicht in Geld über Geld, sondern in Geld über Güter rechnete. Für die Ermittlung des Erfolges ohne Erfassung von Beständen ist dieser Unterschied ohne Bedeutung.
3. Die Totalerfolgsrechnung ist eine Rechnung über ein bereits abgeschlossenes Geschehen. 41) Alle Geldbewegungen, die in der Rechnung erfaßt werden, sind in der Vergangenheit erfolgt. Erwartete Bewegungen werden in dieser Rechnung nicht erfaßt.
   In der Rechnung stehen die tatsächlich erfolgten Einnahmen den tatsächlich getätigten Ausgaben in gleicher Höhe gegenüber.

---

39) F e t t e l , Johannes: Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 29. Jahrgang 1959. Seite 568

40) K o s i o l , Erich: Bilanzreform und Einheitsbilanz. Grundlegende Studien zu den Möglichkeiten einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsrechnung. 2. Auflage. Berlin und Stuttgart 1949. Seite 57

41) R i e g e r , Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. unveränderte Auflage. Erlangen 1959. Seite 209

In der Darstellung der Totalerfolgsrechnung durch R i e g e r wird zwar der Geldendbestand zur Ermittlung des Totalerfolges herangezogen. 42) Jedoch ist dessen Bewegungsrichtung bereits eindeutig festgelegt, wodurch er als Bewegung in eine Bewegungsrechnung eingegliedert werden kann.

4. Aus den unter 3. aufgeführten Merkmalen ergibt sich, daß die Totalerfolgsrechnung einen rein dokumentarischen Charakter hat. 43)
5. Die Rechnung kann in Form eines Kontos geführt werden. In diesem Falle müssen die Eingänge und die Ausgänge den Seiten des Kontos zugeordnet werden. "Dabei wird im Normalfall nach abendländischer Sitte der Eingang auf die linke, der Ausgang auf die rechte Seite gesetzt." 44)
6. Der Erfolg der Unternehmung an sich ist aus der Bewegungsrechnung nicht zu ermitteln, da nach Abschluß dieser Rechnung die gesamten Ausgaben den gesamten Einnahmen in gleicher Höhe gegenüberstehen. Unter Berücksichtigung der Sachbegrenzungen, unter denen R i e g e r die Unternehmung untersucht, macht er über diesen Sachverhalt folgende Aussage: " Von Gewinn kann also für die Unternehmung keine Rede sein;" 45)

Es muß daher angegeben werden, wessen Erfolg durch die Rechnung ermittelt werden soll.

---

42) R i e g e r , Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. unveränderte Auflage. Erlangen 1959. Seite 205

43) I l l e t s c h k o , Leopold L.: Theorie und Praxis einer betrieblichen Verrechnungslehre. In: Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftspraxis. Festschrift für Konrad Mellerowicz. Herausgegeben von Horst Schwarz und Karl Heinz Berger. Berlin 1961. Seite 194 ff

44) W a l b , Ernst: Kaufmännische Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1938. Seite 46

45) R i e g e r , Wilhelm: a.a.O., Seite 242

Wenn wir die Unternehmung als Mittel zum Zweck der Erfolgserzielung für den Unternehmerhaushalt definieren, dann ist der in der Erfolgsrechnung der Unternehmung ermittelte Erfolg für den Unternehmerhaushalt durch Einsatz des Mittels Unternehmung erzielt worden. Die Erfolgsrechnung muß also so konstruiert werden, daß mit ihrer Hilfe der Erfolg, den der Unternehmerhaushalt durch den Einsatz des Mittels Unternehmung erzielt, rechnerisch erfaßt werden kann.
In diesem Zusammenhang äußert R i e g e r , "daß die Unternehmung gegründet wurde, um für den Unternehmer Gewinn zu erzielen." 46)
Der Erfolg kann nicht aus den ungegliederten Gesamtausgaben und Gesamteinnahmen der Unternehmung errechnet werden, da diese einschließlich der Ausgaben und Einnahmen zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushalt definitionsgemäß stets gleich groß sind.
Um aus der Bewegungsrechnung den Erfolg ermitteln zu können, müssen die Bewegungen gegliedert werden.
Sie werden den Trägern der nach Rangordnungsgesichtspunkten unterschiedenen Beziehungen zur Unternehmung zugeordnet. Unter Verwendung der Rangordnung, die die Träger von Beziehungen zur Unternehmung in

a) Marktpartner und
b) Unternehmerhaushalte

gliedert, werden die Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt in

a) Bewegungen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern
b) Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrem Unternehmerhaushalt

gegliedert. 47)

---

46) R i e g e r , Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. unveränderte Auflage. Erlangen 1959. Seite 203

47) V o l l r o d t , Werner: Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 404 ff
(vergl. hier Seite 66, Fußnote 66)

Die gegliederten Bewegungen erscheinen in der Rechnung als unterschiedlich bezeichnete Rechnungsposten. S c h m a l e n b a c h bezeichnet die Rechnungsposten, die Bewegungen zwischen den Marktpartnern und der Unternehmung darstellen, als erfolgswirksame Posten. 48) Da wir hier die erfolgswirksamen Posten der Rechnung den Posten der Rechnung gegenüberstellen, die alle Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt rechnerisch erfassen, wollen wir diese Rechnungsposten als erfolgsunwirksame Posten bezeichnen.
Damit haben wir zur Ermittlung des Totalerfolges die Rechnungsposten in
a) erfolgswirksame Rechnungsposten und
b) erfolgsunwirksame Rechnungsposten
gegliedert.
Zur Ermittlung des Totalerfolges im Rahmen einer Bewegungsrechnung sind weitere Untergliederungen nicht notwendig.
Die hier vorgenommene Verwendung des Wortes "erfolgsunwirksam" deckt sich nicht mit der Verwendung dieses Wortes durch S c h m a l e n b a c h . "Beispielsweise ist ein gegebenes unverzinsliches Darlehn eine Ausgabe, die mit der Erfolgsrechnung nichts zu tun hat. Es ist eine erfolgsunwirksame Ausgabe." 49)
Die unterschiedliche Verwendung des Wortes "erfolgsunwirksam" ist durch die unterschiedlichen Zielsetzungen bedingt, die bei der Gliederung der Einnahmen und Ausgaben verfolgt werden. In der Totalerfolgsrechnung werden Einnahmen und Ausgaben gegliedert, um überhaupt einen Erfolg errechnen zu können.

---

48) S c h m a l e n b a c h , Eugen: Dynamische Bilanz. Unter Mitwirkung von Dr. Richard Bauer. 13. Auflage. Köln und Opladen 1962. Seite 61
49) S c h m a l e n b a c h , Eugen: a.a.O., Seite 63

S c h m a l e n b a c h gliedert in

a) Einnahmen und Ausgaben, die mit der Erfolgsrechnung etwas zu tun haben und

b) Einnahmen und Ausgaben, die mit der Erfolgsrechnung nichts zu tun haben.

Die Rechnungsposten werden von ihm damit in für die Erfolgsrechnung benötigte und für die Erfolgsrechnung nicht benötigte Rechnungsposten unterteilt.

Für die hier zunächst behandelte Totalerfolgsrechnung ist eine Gliederung unter diesem Gesichtspunkt nicht erforderlich.

P o h m e r gliedert die Zahlungsvorgänge zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt in die Zahlungsvorgänge "I. zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushaltung(en)" und "II. zwischen Unternehmung und anderen Unternehmungen oder Nichtunternehmer-Haushaltungen" 50) Die Bewegungen zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushaltungen werden als Entnahmen und Einlagen bezeichnet. 51) Die Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern werden von ihm noch in

"1. Wechselbezüglice Zahlungen" und

"2. Leistungsentgelte" 52) untergliedert.

Die von S c h m a l e n b a c h als erfolgsunwirksam bezeichnete Ausgabe würde nach dieser Terminologie als wechselbezügliche Ausgabe zu bezeichnen sein. Da auch die Unternehmerhaushalte für die Unternehmung Leistungen erbringen, könnten ebenfalls die Bewegungen zwischen dem Unternehmerhaushalt und der Unternehmung in wechselbezügliche Bewegungen und Leistungsentgelte untergliedert werden. 53)

---

50) P o h m e r , Dieter: Über die Bedeutung des betrieblichen Werteumlaufs für das Rechnungswesen der Unternehmungen. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 329

51) P o h m e r , Dieter: a.a.O., Seite 329

52) P o h m e r , Dieter: a.a.O., Seite 329

53) P o h m e r , Dieter: a.a.O., Seite 329, Fußnote 77

Ein Totalgewinn könnte als Leistungsentgelt für die Leistungen des Unternehmerhaushaltes angesehen werden. Die Totalerfolgsrechnung kann jedoch auch mit einem Totalverlust abschließen. Man könnte in diesem Fall versuchen, auch den Totalverlust als Leistungsentgelt zu deuten. Ein derartiger Deutungsversuch dürfte jedoch kaum zu einem brauchbaren Ergebnis führen.

Die gleichen Probleme können auch bei der Gliederung der Rechnungsposten auftreten, die Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern rechnerisch erfassen. Wenn die Unternehmung ein empfangenes Darlehn nicht zurückzahlt, dann geht die Einnahme als Ertragseinnahme in die Erfolgsrechnung ein. Eine andere Möglichkeit der Verrechnung besteht unter den bisher genannten Bedingungen nicht. Wechselbezüglichkeit liegt nicht vor, da deren Voraussetzung die Gleichheit von Einnahme und Ausgabe ist. Wenn diese Zahlung eines Marktpartners auch als eine wechselbezügliche Zahlung geplant war, sie wurde zu einer Ertragseinnahme. Damit wird sie den Leistungsentgelten zugeordnet. Auch hier treten Schwierigkeiten auf, den Vorgang als Leistungsentgelt zu deuten. Der Marktpartner hat eine Leistung erbracht. Er hat jedoch kein Entgelt dafür erhalten. Die Unternehmung hat eine Ertragseinnahme aufzuweisen. Sie hat jedoch keine Leistung dafür erbracht.

Durch die Gliederung der erfolgswirksamen Zahlungen in wechselbezügliche Zahlungen und Leistungsentgelte werden alle nicht wechselbezüglichen Zahlungen zu Leistungsentgelten. Diese Definition des Begriffes Leistungsentgelt berücksichtigt jedoch nicht, daß es für die am Wirtschaftsprozeß beteiligten Personen stets ungewiß ist, ob die von ihnen erstellten Leistungen auch entgolten werden.

Die hier dargestellte Rangordnung der Beziehungen zur Unternehmung regelt zwar die Reihenfolge, in der die für die Unternehmung erbrachten Leistungen entgolten werden sollen, sie kann jedoch keinen Einfluß darauf ausüben, daß Leistungen überhaupt entgolten werden.

Für die Ermittlung des Totalerfolges einer reinen Kassenrechnung reicht es aus, die Einnahmen und Ausgaben in die erfolgswirksamen Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben und die erfolgsunwirksamen Einnahmen und Ausgaben zu gliedern.

Der Totalerfolg kann unter diesen Bedingungen zweifach ermittelt werden.

1. Als Differenz der erfolgsunwirksamen Einnahmen und Ausgaben. Ein Totalgewinn liegt vor, wenn die Summe der erfolgsunwirksamen Ausgaben größer ist als die Summe der erfolgsunwirksamen Einnahmen. Ein Totalverlust liegt vor, wenn die Summe der erfolgsunwirksamen Einnahmen größer ist als die Summe der erfolgsunwirksamen Ausgaben.
2. Als Differenz der Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben. Ein Totalgewinn liegt vor, wenn die Ertragseinnahmen größer sind als die Aufwandsausgaben. Ein Totalverlust liegt vor, wenn die Aufwandsausgaben größer sind als die Ertragseinnahmen.

Beide Differenzen sind stets gleich groß. Aus diesem Grund reicht es aus, wenn der Erfolg aus einer der Gruppen von Bewegungen errechnet wird. Für die Totalerfolgsrechnung brauchen Überlegungen darüber, ob man den Erfolg zweckmäßigerweise als Differenz der erfolgswirksamen Bewegungen oder als Differenz der erfolgsunwirksamen Bewegungen errechnen sollte, noch nicht angestellt zu werden. Da erwartete Bewegungen in der Totalerfolgsrechnung nicht erfaßt werden, braucht man für die Totalerfolgsrechnung keine Entscheidung darüber zu treffen, ob sich die Erwartungsbildung auf die erfolgswirksamen oder auf die erfolgsunwirksamen Bewegungen beziehen sollte.

Diese Frage ist jedoch für die Periodenerfolgsrechnung von Bedeutung.
Die Gliederung der Einnahmen und Ausgaben in Ertragseinnahmen und Aufwandsausgaben einerseits und erfolgsunwirksame Einnahmen und Ausgaben andererseits ist eine notwendige Voraussetzung für die Ermittlung des Totalerfolges. Der Totalerfolg einer Unternehmung wird von R i e g e r aus den Geldbewegungen zwischen Unternehmung und Unternehmer und dem Geldendbestand, der dem Unternehmer zusteht, errechnet. 54)
Auch die Darstellung der Ermittlung des Totalerfolges durch R i e g e r setzt daher eine getrennte Erfassung der Geldbewegungen zwischen Unternehmung und Unternehmer auf der einen und zwischen Unternehmung und Marktpartnern auf der anderen Seite voraus.
Von K ü h n a u wird eine andere Ansicht über die Totalerfolgsrechnung vertreten. "Demzufolge hat die gesamte Totalabrechnung der isoliert betrachteten Unternehmung keinen Erfolgsbereich, ihr Erfolg ist stets gleich null. Ein saldenmäßiger Erfolgsausweis ist stets nur in den voneinander getrennten Abrechnungsphasen möglich, die sich gegenseitig zum Nullausgleich ergänzen." 55)
Die Unterschiedlichkeit der Auffassungen beruht darauf, daß K ü h n a u mit einer Rechnung operiert, in der noch nicht sämtliche Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt abschließens erfaßt sind. Das hier aufgeführte Merkmal Nr. 3 für die Totalerfolgsrechnung: sämtliche Bewegungen sind bereits abgeschlossen und in der Rechnung erfaßt, 56) gilt nicht für die Totalerfolgsrechnung, die K ü h n a u untersucht.
Die Modifikationen, die K ü h n a u für die Fälle der Gewinnentnahmen und des Totalverlustes für not-

---

54) R i e g e r , Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. unveränderte Auflage. Erlangen 1959. Seite 205-206
55) K ü h n a u , Martin: Zur Systematik der Erfolgsbegriffe in den Periodenerfolgsrechnungen der Unternehmung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 29. Jahrgang 1959. Seite 80
56) Abschnitt 511) Seite 35

wendig erachtet, 57) sind nur notwendig, wenn noch nicht alle Bewegungen abgeschlossen sind. Während K ü h n a u die Phasen der Erfolgsermittlung und der Erfolgsverteilung unterscheidet, 58) also zunächst den Totalerfolg ermitteln und ihn dann verteilen will, wird in der hier dargestellten Totalerfolgsrechnung der während der gesamten Lebensdauer der Unternehmung verteilte Erfolg rechnerisch ermittelt. Die Verteilung hat bereits stattgefunden. Sie gehört mit zu den Tätigkeiten, die in der Vergangenheit abgeschlossen sind. In der Totalerfolgsrechnung, wie sie hier dargestellt wird, ist daher nur eine Erfolgsermittlung möglich. Aber auch nur unter diesen Bedingungen ist die zweifache Erfolgsermittlung aus den erfolgswirksamen und den erfolgsunwirksamen Bewegungen möglich.
Die Unterscheidung in die Phasen der Erfolgsermittlung und der Erfolgsverteilung setzt dagegen voraus, daß zum Zeitpunkt der Erfolgsermittlung noch nicht alle Tätigkeiten abgeschlossen sind.
Von K ü h n a u wird hervorgehoben, "daß sich die Erfolgswirksamkeit der an den Unternehmerhaushalt fließenden, wirtschaftlich durch die Unternehmerleistung motivierten Zahlungen nur in die Verteilungsrechnung verlagern, nicht aber generell verhindern läßt." 59)
Hier ist die Erfolgswirksamkeit von Zahlungen durch Definition den Zahlungsvorgängen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern zugeordnet worden.
Die Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrem Unternehmerhaushalt sind als erfolgsunwirksame Bewegungen definiert worden.

---

57) K ü h n a u , Martin: Zur Systematik der Erfolgsbegriffe in den Periodenerfolgsrechnungen der Unternehmung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 29. Jahrgang 1959. Seite 80
58) K ü h n a u , Martin: a.a.O., Seite 80
59) K ü h n a u , Martin: a.a.O., Seite 80

Wenn man den Definitionen K ü h n a u s folgt, 60) kann man die Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt etwa folgendermaßen gliedern:

a) Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrem Unternehmerhaushalt:
   wechselbezügliche Einnahmen
   wechselbezügliche Ausgaben
   Verteilungsertragseinnahmen
   Verteilungsaufwandsausgaben
b) Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern:
   wechselbezügliche Einnahmen
   wechselbezügliche Ausgaben
   Ermittlungsertragseinnahmen
   Ermittlungsaufwandsausgaben

Wenn man alle nicht wechselbezüglichen Einnahmen und Ausgaben als erfolgswirksam bezeichnet, kann man ohne zusätzliche Gliederungskriterien den Totalerfolg nicht ermitteln. Denn die Ertragseinnahmen sind dann in der Totalerfolgsrechnung gleich den Aufwandsausgaben.
Um den Totalerfolg ermitteln zu können, müssen sie gegliedert werden. Sie werden in die Verteilungsertragseinnahmen und Verteilungsaufwandsausgaben, die alle nicht wechselbezüglichen Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrem Unternehmerhaushalt umfassen und in die Ermittlungsertragseinnahmen und Ermittlungsaufwandsausgaben, die alle nicht wechselbezüglichen Bewegungen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern umfassen, gegliedert. Wenn die Rechnung vollständig abgeschlossen ist, läßt sich der Totalerfolg als Differenz der Ermittlungsertragseinnahmen und der Ermittlungsaufwandsausgaben und als Differenz der Verteilungsertragseinnahmen und der Verteilungsaufwandsausgaben zweifach ermitteln.

---

60) K ü h n a u , Martin: Zur Systematik der Erfolgsbegriffe in den Periodenerfolgsrechnungen der Unternehmung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 29. Jahrgang 1959. Seite 80

Die Konstruktionselemente der Totalerfolgsrechnung sind Merkmale der Begriffsinhalte der Begriffe Totalgewinn und Totalverlust.
Die Totalerfolgsrechnung ist hier bisher als ein Rechnung in Geld über Geld dargestellt worden. Die Maßgröße dieser Rechnung ist die Geldeinheit. Der Bewertungsmaßstab ist durch Anknüpfung an die Umsatzakte gegeben. Jede Geldbewegung geht mit dem Faktor 1 bewertet in die Rechnung als Rechnungsgröße ein.
Die Totalerfolgsrechnung wird über die gesamte Lebensdauer einer geschlossenen Unternehmung geführt. Damit ist die räumliche und zeitliche Bezugsgrundlage der Rechnung gegeben.
Der Realisationszeitpunkt ist der Moment der Geldbewegung zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt. Realisiert ist nur die abgeschlossene Bewegung.
Die Begriffe Totalgewinn und Totalverlust zeichnen sich dadurch aus, daß eine Vermehrung oder eine Verminderung eines Geldbetrages eingetreten ist, den ein Unternehmerhaushalt oder mehrere Unternehmerhaushalte zur Durchführung des inzwischen abgeschlossenen Wirtschaftsprozesses einer von ihm oder ihnen als Mittel zum Zweck der Erfolgserzielung verwendeten Unternehmung eingesetzt haben.
Die Konstruktionselemente der Totalerfolgsrechnung sind unkompliziert gestaltet. Dadurch, daß in Geld über Geld gerechnet wird, entfällt das Problem der Bewertung der Nicht-Geldbewegungen.
In der reinen Bewegungsrechnung entfällt das Problem der Bewertung von Beständen. In der Rechnung über ein in der Vergangenheit abgeschlossenes Geschehen entfällt das Problem der Erwartungsbildung und der Bewertung der erwarteten Bewegungen.
Von dieser unter einfachen Bedingungen konstruierten Rechnung ausgehend, kann man komplizierter strukturierte Rechnungen konstruieren bzw. die Struktur komplizierter Rechnungen zu erkennen suchen.

512) Die Möglichkeiten der Erweiterung der Totalerfolgsrechnung als reine Kassenrechnung

Die Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt, die in der Rechnung erfaßt werden, können unter den Gesichtspunkten von fünf Merkmalsgruppen gekennzeichnet und gegeneinander abgegrenzt werden. Die fünf Gruppen von Merkmalen sind:

1. Die Gliederung nach dem Merkmal, ob eine Erhöhung oder eine Verminderung des Bestandes der Unternehmung vorliegt, in: E i n g a n g und A u s g a n g .
2. Gliederung nach Rangordnungsgesichtspunkten. Die Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt werden von den Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern getrennt. E r f o l g s u n w i r k s a m e Bewegungen und e r f o l g s w i r k s a m e Bewegungen.
3. Gliederung nach dem Merkmal, ob die Bewegung bereits erfolgt ist oder erst erwartet wird, in: bereits e r f o l g t e Bewegungen und e r w a r t e t e Bewegungen.
4. Nach dem Merkmal des Gegenstandes, der als Rechnungsgröße in der Rechnung dargestellt wird, erfolgt eine Gliederung in: Rechnungsgrößen über G e l d b e w e g u n g e n und Rechnungsgrößen über N i c h t - G e l d b e w e g u n g e n .
5. Gliederung nach dem Merkmal, ob eine Bewegung in der Rechnung nur einfach erfaßt wird oder ob durch Konstruktion einer Verrechnungsbewegung eine doppelte Erfassung ermöglicht werden soll, in: t a t s ä c h l i c h e Bewegungen und V e r r e c h n u n g s b e w e g u n g e n .

Die in der bisher dargestellten Totalerfolgsrechnung rechnerisch erfaßten Bewegungen zeichnen sich nur durch die Gliederungsmerkmale 1 und 2 aus. Von den Gliederungsmerkmalen 3 bis 5 wurde jeweils nur ein Bestandteil verwendet.

In der bisher dargestellten Totalerfolgsrechnung wurden folgende vier Bewegungsarten verwendet:

1. Ertragseinnahmen
2. Aufwandsausgaben
3. erfolgsunwirksame Einnahmen
4. erfolgsunwirksame Ausgaben.

Bei allen vier Bewegungsarten handelt es sich um bereits erfolgte Geldbewegungen, die tatsächlich stattgefunden haben.

Diese Rechnung stellt ein Kassekonto dar, auf dem jede Bewegung nur durch einen Rechnungsposten erfaßt wird. Mit anderen Worten ausgedrückt, jede Bewegung geht nur als eine einfache Buchung in die Rechnung ein. Der Totalerfolg kann trotzdem doppelt ermittelt werden. Dazu ist lediglich notwendig, das Kassekonto so zu führen, daß die erfolgswirksamen Bewegungen von den erfolgsunwirksamen Bewegungen getrennt in Erscheinung treten.

Das Kassekonto kann von der Aufgabe der Erfolgsermittlung entbunden werden, wenn jede Geldbewegung außer auf dem Kassekonto noch auf einem Verrechnungskonto verbucht wird. Wenn man die Verrechnungskonten getrennt nach den erfolgswirksamen und den erfolgsunwirksamen Verrechnungsbewegungen führt, kann man auf jedem Verrechnungskonto der Rechnung den Totalerfolg ermitteln.

Dazu ist eine formale Erweiterung der Totalerfolgsrechnung um vier Bewegungsarten notwendig. Diese acht Bewegungsarten sind durch beide Merkmale der Gruppen 1, 2 und 5 gekennzeichnet. Die derart vorgenommene Erweiterung der Totalerfolgsrechnung dient lediglich dem Zweck, einige Merkmale des Überganges von einer einfachen zu einer doppelten Buchhaltung darzustellen.

Zu den Bisher verwendeten vier Bewegungsarten kommen

folgende Bewegungsarten hinzu:

5. Verrechnete Aufwandsausgaben
6. Verrechnete Ertragseinnahmen
7. Verrechnete erfolgsunwirksame Ausgaben
8. Verrechnete erfolgsunwirksame Einnahmen.

Durch die Einführung der Verrechnungsbewegungen ist die Möglichkeit gegeben, jeden Vorgang durch eine doppelte Buchung rechnerisch zu erfassen. Um die Rechnung so gestalten zu können, daß stets ein formaler Rechnungsabschluß vorgenommen werden kann, muß die Verrechnungsbuchung auf dem Verrechnungskonto auf der Seite vorgenommen werden, die der Seite auf dem Kassekonto entgegengesetzt ist, auf der die Geldbuchung vorgenommen wird.

Die Rechnungsposten auf dem Kassekonto werden jetzt nicht mehr nach dem Gesichtspunkt der Erfolgswirksamkeit gegliedert. Jedoch muß jede Geldbewegung ihrer Erfolgswirksamkeit entsprechend über das ihr zugeordnete Verrechnungskonto verrechnet werden.

Die durch Verrechnungsbewegungen erweiterte Totalerfolgsrechnung ist nach wie vor eine Rechnung in Geld über Geld. Der Totalerfolg wird jetzt jedoch nicht mehr mit Hilfe des Kassekontos ermittelt, dessen Posten gegliedert waren, sondern mit Hilfe der beiden Verrechnungskonten. Nach Abschluß der gesamten Geschäftstätigkeit der Unternehmung, wozu wir auch die Ablieferung des Kassenbestandes an den Unternehmerhaushalt rechnen, ist das Kassekonto ausgeglichen. Auf den beiden Verrechnungskonten stehen dagegen Salden, die stets gleich hoch sind und sich nur durch das Vorzeichen unterscheiden. Diese Salden stellen den Totalerfolg der Unternehmung dar.

Ein Totalgewinn liegt vor, wenn die verrechneten Ertragseinnahmen größer sind als die verrechneten Aufwandsausgaben oder wenn die verrechneten erfolgsunwirksamen Ausgaben größer sind als die verrechneten erfolgsunwirksamen Einnahmen.

Ein Totalverlust liegt vor, wenn die verrechneten Aufwandsausgaben größer sind als die verrechneten Ertragseinnahmen oder wenn die verrechneten erfolgsunwirksamen Einnahmen größer sind als die verrechneten erfolgsunwirksamen Ausgaben.

Unter den bisher dargestellten Bedingungen sind folgende Konten konstruiert worden:

1. Das Kassekonto

Auf dem Kassekonto werden sämtliche Geldbewegungen rechnerisch erfaßt. Das hier für die Totalerfolgsrechnung konstruierte Kassekonto kann ohne Veränderung auch für die Periodenerfolgsrechnung verwendet werden. Bei der Ermittlung des Totalerfolges ist auf dem Kassekonto kein Bestand mehr vorhanden. Bei der Ermittlung eines Periodenerfolges dürfte auf dem Kassekonto der Periodenrechnung jedoch im allgemeinen ein Bestand ausgewiesen sein.

2. Das Eigenkapitalkonto

Über das Eigenkapitalkonto werden die verrechneten erfolgsunwirksamen Einnahmen und Ausgaben verbucht. Über das Eigenkapitalkonto einer Periodenrechnung werden nach Abschluß einer jeden Periode dagegen auch die Salden des Gewinn- und Verlustkontos verbucht. Während der Saldo des Eigenkapitalkontos der abgeschlossenen Totalerfolgsrechnung den Totalerfolg ausweist, weist der Bestand auf dem Eigenkapitalkonto der Periodenerfolgsrechnung den gegenseitigen Verrechnungsstand zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushalt aus. 61)

3. Das Verrechnungskonto für die erfolgswirksamen Bewegungen

Aus dem Saldo dieses Kontos ist der Totalerfolg so zu ersehen, wie der Periodenerfolg aus dem Saldo des Gewinn- und Verlustkontos zu ersehen ist.

---

61) V o l l r o d t , Werner: Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung. in: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 405

Jedoch werden über das hier konstruierte Verrechnungskonto auch eine Reihe von erfolgswirksamen Verrechnungsbewegungen gebucht, die über das Gewinn- und Verlustkonto einer Periodenerfolgsrechnung nicht verrechnet werden. Es handelt sich dabei um die wechselbezüglichen Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern. Die Konten, über die wechselbezügliche Bewegungen in der Periodenerfolgsrechnung verbucht werden, können durch die bisher aufgeführten acht Bewegungsarten nicht dargestellt werden.
In der Periodenerfolgsrechnung wird der Saldo des Gewinn- und Verlustkontos nach Abschluß der Periode über das Eigenkapitalkonto ausgeglichen. Dieser Ausgleich ist notwendig, um das Gewinn- und Verlustkonto für die Ermittlung des Erfolges der folgenden Periode verwenden zu können.
Diese Notwendigkeit besteht für das Verrechnungskonto der erfolgswirksamen Bewegungen der Totalerfolgsrechnung nicht. Trotzdem kann auch dieses Konto über das Eigenkapitalkonto der Totalerfolgsrechnung abgeschlossen werden.
Wenn die hier aufgeführten drei Konten der Totalerfolgsrechnung zu einer Rechnung zusammengefaßt werden, dann ist diese Rechnung in jedem Fall ausgeglichen.
Die Totalerfolgsrechnung könnte durch Einbeziehung beider Bestandteile des Gliederungsmerkmals 4 (Rechnungsgrößen über Geldbewegungen und Rechnungsgrößen über Nicht-Geldbewegungen) auf insgesamt 16 Bewegungsarten erweitert werden. Von der Darstellung dieser Erweiterung wird jedoch Abstand genommen.
Wenn die Totalerfolgsrechnung durch Einbeziehung beider Bestandteile des Gliederungsmerkmals 3 (Rechnungsgrößen über bereits erfolgte Bewegungen und über erwartete Bewegungen) erweitert wird, dann ist aus der Totalerfolgsrechnung die Periodenerfolgsrechnung geworden.

52) Die Periodenerfolgsrechnung

521) Der Übergang von der Totalerfolgsrechnung zur Periodenerfolgsrechnung durch rechnerische Erfassung erwarteter Geldbewegungen

Jede einzelne Periode unterscheidet sich von der gesamten Lebensdauer einer Unternehmung dadurch, daß in der einzelnen Periode nicht alle Bewegungen zu einem Abschluß gekommen sind. Während zur Ermittlung des Totalerfolges die in der Vergangenheit abgeschlossenen Bewegungen verwendet werden, die Merkmale der hier dargestellten Totalerfolgsrechnung schließen erwartete Bewegungen aus, kann der Periodenerfolg an einem bestimmten Stichtag nur ermittelt werden, wenn man die erwarteten Bewegungen, die auf den Stichtag bezogen sind, in die Rechnung einbezieht, "so daß eine fingierte Totalrechnung entsteht." 62)

Wir betrachten die Periodenerfolgsrechnung zunächst unter den Bedingungen einer einfachen Buchhaltung ohne Verrechnungsbewegungen.

Die Periode, die zunächst untersucht wird, ist die erste Periode der Gesamtlebensdauer einer Unternehmung. Sie erfaßt den Zeitraum vom Beginn der Geschäftstätigkeit der Unternehmung bis zum ersten Periodenabschluß. Die in der Totalerfolgsrechnung in Form der reinen Kassenrechnung verwendeten vier Bewegungsarten werden um die Bewegungsarten der erwarteten Bewegungen erweitert. In der Totalrechnung war es nicht notwendig, eine Rangfolge der rechnerischen Erfassung zwischen den erfolgswirksamen und den erfolgsunwirksamen Bewegungen festzulegen, 63) da dort nur bereits erfolgte Bewegungen verbucht wurden. Für die Periodenrechnung ergibt sich diese Notwendigkeit. Jeder Erwartung haftet die Ungewißheit an, wie weit sie in Erfüllung gehen wird.

---

62) R i e g e r , Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. unveränderte Auflage. Erlangen 1959. Seite 211

63) Abschnitt 511) Seite 35 und Seite 41

Wenn gleichzeitig und unabhängig voneinander die von den Marktpartnern und dem Unternehmerhaushalt zum Periodenstichtag erwarteten Bewegungen festgelegt werden sollten, dann wäre die Wahrscheinlichkeit sehr gering, daß die Rechnung ausgeglichen wird.
Es muß daher festgelegt werden, wessen Erwartungen an erster Stelle zu bestimmen sind. Die Erwartungen des anderen Teils brauchen dann nicht gesondert bestimmt zu werden, wenn er für den Ausgleich der Rechnung einzutreten hat.
Die hier aufgestellte Rangordnung sieht vor, daß die erfolgswirksamen Bewegungen zwischen den Marktpartnern und der Unternehmung, die auch als Kontraktbewegungen bezeichnet werden können, bezüglich ihrer Erfüllung den erfolgsunwirksamen Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt, die auch als Residualbewegungen bezeichnet werden können, vorgehen.
Der Ausgleich der Rechnung wird daher durch die erfolgsunwirksamen Bewegungen vorgenommen.
Es wird also zunächst ermittelt, was bezogen auf den Stichtag an Kontraktbewegungen zu erwarten ist. Die erwarteten Residualbewegungen werden nicht nach eigenen Gesichtspunkten ermittelt, sondern in der Höhe eingesetzt, die zum Ausgleich der Rechnung notwendig ist.
Während in der Totalerfolgsrechnung die Ermittlung des Erfolges und die Höhe des Erfolges nur durch die erfolgten Bewegungen bestimmt war, tritt in der Periodenerfolgsrechnung als Bestimmungsgrund für die Höhe des Erfolges noch die Erwartungsbildung hinzu. Die Höhe des Periodenerfolges ist mit davon abhängig, wie hoch die noch erwarteten Kontraktbewegungen in der Periodenerfolgsrechnung in Ansatz gebracht werden.
Da aber nur die erwarteten erfolgswirksamen Bewegungen nach eigenen Gesichtspunkten festgelegt werden - die erwarteten erfolgsunwirksamen Bewegungen dienen lediglich zum Ausgleich der Rechnung - ist der Periodenerfolg selbständig nur durch die erfolgswirksamen Bewegungen bestimmt.

Nachdem die erwarteten erfolgsunwirksamen Bewegungen als Ausgleichsposten der Rechnung bestimmt worden sind, läßt sich der Erfolg in gleicher Höhe mit umgekehrtem Vorzeichen auch als Differenz der erfolgsunwirksamen Bewegungen ermitteln. Diese Erfolgsgröße ist nicht durch eine selbständige Erwartungsbildung beim rechnerischen Ansatz ihrer Komponenten bestimmt. Die um die erwarteten Bewegungen erweiterte Bewegungsrechnung enthält acht Bewegungsarten.

1. Bisherige Ertragseinnahmen
2. Bisherige Aufwandsausgaben
3. Bisherige erfolgsunwirksame Einnahmen
4. Bisherige erfolgsunwirksame Ausgaben

Der Saldo dieser Bewegungen ist der Bestand an Geld am Stichtag der Periodenerfolgsrechnung. Der Saldo sagt über die Höhe des Erfolges nichts aus. Er sagt auch nichts darüber aus, in welcher Höhe Bewegungen erwartet werden können.

5. Erwartete Ertragseinnahmen
6. Erwartete Aufwandsausgaben

Der Periodenerfolg läßt sich als Differenz der Summe der bisherigen Ertragseinnahmen und der erwarteten Ertragseinnahmen und der Summe der bisherigen Aufwandsausgaben und der erwarteten Aufwandsausgaben ermitteln.

Periodenerfolg = (1 + 5) ./. (2 + 6).

Ein Periodengewinn liegt vor, wenn die Summe aus den erwarteten Ertragseinnahmen und den bisherigen Ertragseinnahmen größer ist als die Summe aus den erwarteten Aufwandsausgaben und den bisherigen Aufwandsausgaben. Ein Periodenverlust liegt vor, wenn die Summe aus den erwarteten Aufwandsausgaben und den bisherigen Aufwandsausgaben größer ist als die Summe aus den erwarteten Ertragseinnahmen und den bisherigen Ertragseinnahmen. Die Höhe der erwarteten Ertragseinnahmen und der erwarteten Aufwandsausgaben kann in Anlehnung an die während der Periode erfolgten Bewegungen bestimmt werden.

Zur Veranschaulichung soll folgendes Beispiel dienen: Die Unternehmung hat im Laufe der Periode, deren Erfolg ermittelt werden soll, an eine andere Unternehmung ein verzinsliches Darlehn gewährt. In der hier dargestellten Rechnung, die noch keine doppelte Verbuchung kennt, ist lediglich eine bisherige Aufwandsausgabe in Höhe der Darlehnsauszahlung verbucht worden. Es muß nun ermittelt werden, was auf den Periodenstichtag bezogen daraus an Ertragseinnahmen erwartet werden könnte. Erwartet werden könnte die Rückzahlung des Darlehns und die Zahlung von Zinsen für den Zeitraum, der innerhalb der Erfolgsermittlungsperiode liegt. Wenn nach der Auszahlung des Darlehns Umstände eintreten sollten, die zu anderen Erwartungen Anlaß geben können, dann müßte die erwartete Ertragseinnahme in einer anderen Höhe eingesetzt werden.
Geschätzt wird, in welcher Höhe ein Geldeingang erwartet werden kann. "das spätere geldliche Ende auf den Bilanzstichtag zu eskomptieren; damit haben wir die noch zu erwartenden Ausgaben und Einnahmen." 64)
Der Saldo der Rechnungsgrößen, die Bewegungsarten 1 bis 6 darstellen, gibt an, in welcher Höhe eine erwartete Bewegung zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt in die Rechnung als Rechnungsposten eingesetzt werden muß, damit die Rechnung ausgeglichen und abgeschlossen werden kann.
Es sind zwei Arten von erwarteten Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt möglich:
7. Noch notwendige erfolgsunwirksame Einnahmen
8. Noch mögliche erfolgsunwirksame Ausgaben.
Nachdem die im jeweiligen Fall aufgetretene erwartete erfolgsunwirksame Bewegung als Rechnungsposten in die Periodenerfolgsrechnung eingesetzt ist, kann die Periodenerfolgsrechnung abgeschlossen werden.

---

64) R i e g e r , Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2. unveränderte Auflage. Erlangen 1959. Seite 213

Der Periodenerfolg kann jetzt auch als Differenz der erfolgsunwirksamen Bewegungen ermittelt werden.
Periodenerfolg ≠ (3 + 7) ./. (4 + 8).
Ein Periodengewinn liegt vor, wenn die Summe aus den bisherigen erfolgsunwirksamen Ausgaben und den noch möglichen erfolgsunwirksamen Ausgaben größer ist als die bisherigen erfolgsunwirksamen Einnahmen.
Ein Periodenverlust liegt vor, wenn die Summe aus den bisherigen erfolgsunwirksamen Einnahmen und den noch notwendigen erfolgsunwirksamen Einnahmen größer ist als die bisherigen erfolgsunwirksamen Ausgaben.
Ein Periodengewinn liegt ebenfalls vor, wenn die bisherigen erfolgsunwirksamen Ausgaben größer sind als die Summe aus den bisherigen erfolgsunwirksamen Einnahmen und den noch notwendigen erfolgsunwirksamen Einnahmen.
Ein Periodenverlust liegt ebenfalls vor, wenn die bisherigen erfolgsunwirksamen Einnahmen größer sind als die Summe der bisherigen erfolgsunwirksamen Ausgaben und der noch möglichen erfolgsunwirksamen Ausgaben.
Ob ein Periodengewinn oder ein Periodenverlust vorliegt, läßt sich nicht daraus erkennen, durch welche erwartete erfolgsunwirksame Bewegung die Rechnung abgeschlossen wird.
Die Ermittlung des Erfolges aus den bisherigen und den erwarteten erfolgsunwirksamen Bewegungen stellt keine unabhängige Erfolgsermittlung dar, da die erwarteten erfolgsunwirksamen Bewegungen selbst abhängig von anderen Rechnungsgrößen festgestellt worden sind.
Wenn man mit Hilfe der hier verwendeten Periodenerfolgsrechnung den Zustand am Periodenstichtag darstellen wollte, dann müßte man eine Aufstellung machen, die bereits als Bilanz bezeichnet werden könnte.

Aktiva	Passiva
1. Kassenbestand	
2. Erwartete erfolgswirksame Geldeingänge	3. Erwartete erfolgswirksame Geldausgänge
4. Einzahlungsverpflichtungen des Unternehmerhaushaltes	5. Eigenkapital

Wenn der Kassenbestand und die erwarteten erfolgswirksamen Geldeingänge größer sind als die erwarteten erfolgswirksamen Geldausgänge, müßte zum Ausgleich der Rechnung auf der Passivseite der Rechnung ein Posten erscheinen, der die noch möglichen erfolgsunwirksamen Geldausgänge darstellt. Dieser Posten gibt die Höhe des Eigenkapitals der Unternehmung an. Wenn die erwarteten erfolgswirksamen Geldausgänge größer sind als die Summe aus Kassenbestand und erwarteten erfolgswirksamen Geldeingängen, dann müßte auf der Aktivseite der Rechnung ein Posten erscheinen, der die noch zum Ausgleich der Rechnung notwendigen erfolgsunwirksamen Geldeingänge darstellt. Diesen Posten könnte man als Einzahlungsverpflichtungen des Unternehmerhaushaltes bezeichnen.
Da es sich bei der hier dargestellten Rechnung um eine Rechnung in Geld über Geld handelt, können die unterschiedlichen wirtschaftlichen Tatbestände, die mit Hilfe dieser Posten in der Rechnung erfaßt werden, nur als erwartete Geldbewegungen dargestellt werden. Die Posten 2 und 3 könnte man auch als "schwebende Posten" bezeichnen 65). Veranlassung für die Erwartung einer erfolgswirksamen Geldbewegung können bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Marktpartnern oder vorhandene Güterbestände sein.

---

65) S c h m a l e n b a c h , Eugen: Dynamische Bilanz. Unter Mitwirkung von Dr. Richard Bauer. 12. Auflage. Köln und Opladen 1956. Seite 51

Für die Ermittlung des Erfolges der folgenden Perioden müssen zusätzlich die Bewegungen, die durch die Teilauflösung der in den Vorperioden durch rechnerische Erfassung der Erwartungsbildungen entstandenen Bestände gekennzeichnet sind, rechnerisch erfaßt werden. Während in der ersten Periode nur die Bildung von Erwartungen zu Rechnungsgrößen führte, bedingt in den folgenden Perioden auch die Auflösung von Erwartungsgrößen das Entstehen von Rechnungsposten. Als erwartete Bewegungen sind die Bildung und die Auflösung von Erwartungsgrößen anzusehen.
Wenn ein von der Unternehmung gewährtes Darlehen vom Schuldner zurückgezahlt wird, dann wird dieser Vorgang durch zwei Bewegungen, die rechnerisch erfaßt werden müssen, ausgedrückt. Diese beiden Bewegungen sind die Ertragseinnahme und die Auflösung der erwarteten Ertragseinnahme. Es ist für die Ermittlung des Periodenerfolges ohne Bedeutung, ob die Auflösung der erwarteten Ertragseinnahme gleichzeitig mit der erfolgten Ertragseinnahme verbucht wird, oder ob die Verrechnung der Auflösung einer erwarteten Ertragseinnahme erst am Ende der Periode mit Hilfe von Nebenrechnungen vorgenommen wird. Ähnliches gilt für die rechnerische Erfassung des Verkaufes von Teilen des Güterbestandes. Der Erlös wird als Ertragseinnahme sofort verbucht. Die Änderung des Güterbestandes, der in der Rechnung als erwarteter Geldeingang behandelt worden ist, braucht erst am Ende der Periode als Auflösung von erwarteten Ertragseinnahmen verbucht zu werden.
Der Erfolg wird auch für die folgenden Perioden grundsätzlich genau so ermittelt, wie er für die erste Periode ermittelt wurde. Wenn man sich in der Praxis meist nur der erfolgsunwirksamen Bewegungen bedient, der Erfolg wird als Differenz von Anfangs- und Endkapital unter Berücksichtigung der erfolgsunwirksamen

Geldbewegungen der Periode errechnet, dann geschieht das der Einfachheit halber, da die Anzahl der erfolgsunwirksamen Geldbewegungen sehr gering zu sein pflegt. Die Anzahl der erfolgswirksamen Geldbewegungen ist dagegen meist ungleich höher.
Die Differenz zwischen Anfangs- und Endkapital ist durch die Differenz der erfolgswirksamen Bewegungen (in der Periode erfolgte Bewegungen, Bildung und Auflösung von erwarteten Bewegungen in der Periode) und die Differenz der erfolgsunwirksamen Bewegungen bestimmt.
Die Differenz der erfolgswirksamen Bewegungen, die einer Periode zugeordnet worden sind, ergibt den Periodenerfolg. Da diese Differenz in der einfachen Buchhaltung nur sehr umständlich direkt ermittelt werden kann, wird sie indirekt über die erfolgsunwirksamen Bewegungen und die zum Ausgleich der jeweiligen Rechnung dienenden erwarteten erfolgsunwirksamen Bewegungen (Eigenkapital der vorhergehenden Periode und Eigenkapital der abgeschlossenen Periode) ermittelt.
Anfangs- und Endkapital werden damit als erwartete erfolgsunwirksame Bewegungen angesehen. Der Erfolg kann aber nur unter Berücksichtigung der erwarteten und der in der Periode erfolgten erfolgsunwirksamen Bewegungen ermittelt werden.
Die Differenz der einer Periode zugeordneten erfolgsunwirksamen Bewegungen ergibt ebenfalls den Periodenerfolg.
Er errechnet sich als Differenz der erfolgsunwirksamen Einnahmen (das Anfangskapital wird als erwartete erfolgsunwirksame Einnahme angesehen) und der erfolgsunwirksamen Ausgaben (das Endkapital wird als erwartete erfolgsunwirksame Ausgabe angesehen).

522) Die Erweiterung der Periodenerfolgsrechnung durch Verrechnungsbewegungen

Die zunächst dargestellte Periodenerfolgsrechnung, die acht Bewegungsarten enthielt, wird jetzt durch Einführung von Verrechnungsbewegungen erweitert. Auf diese Weise entstehen sechzehn Bewegungsarten.
Mit Hilfe der sechzehn Bewegungsarten können alle Vorgänge doppelt verbucht werden.
Um die Systematik unseres Vorgehens zu zeigen, werden alle sechzehn Bewegungsarten genannt. Die einzelnen Bewegungen werden jeweils der Seite zugeordnet, der sie auf einem Konto zugeordnet werden. Um die Wortbildungen nicht zu umfangreich werden zu lassen, bezeichnen wir alle bisherigen und nicht verrechneten Bewegungen einfach als Bewegungen.

1. Ertragseinnahmen	2. Aufwandsausgaben
3. Erfolgsunwirksame Einnahmen	4. Erfolgsunwirksame Ausgaben
5. Verrechnete Aufwandsausgaben	6. Verrechnete Ertragseinnahmen
7. Verrechnete erfolgsunwirksame Ausgaben	8. Verrechnete erfolgsunwirksame Einnahmen
9. Erwartete Ertragseinnahmen	10. Erwartete Aufwandsausgaben
11. Erwartete erfolgsunwirksame Einnahmen	12. Erwartete erfolgsunwirksame Ausgaben
13. Verrechnete erwartete Aufwandsausgaben	14. Verrechnete erwartete Ertragseinnahmen
15. Verrechnete erwartete erfolgsunwirksame Ausgabe	16. Verrechnete erwartete erfolgsunwirksame Einnahme

Auch diese Rechnung ist eine Rechnung in Geld über Geld.
Die Bewegungsarten 1 bis 4 werden auf den Konten für die Zahlungsmittel erfaßt. Diese Konten können als Salden nur Bestände an Zahlungsmitteln ausweisen.

Die Bewegungsarten 5 bis 6 und 13 bis 14 sind die der Periode zugeordneten Aufwendungen und Erträge. Sie werden auf den Konten der Gewinn- und Verlustrechnung erfaßt. Der Saldo dieser Rechnung ist der Periodenerfolg.
Die Bewegungsarten 7 bis 8, 11 bis 12 und 15 bis 16 werden auf den Eigenkapitalkonten erfaßt.
Die verrechneten erfolgswirksamen Bewegungen und die verrechneten erfolgsunwirksamen Bewegungen werden auf der den entsprechenden Bewegungen entgegengesetzten Seite der Rechnung verbucht.
Die Bewegungsarten 11 bis 12 und 15 bis 16 werden über Konten verbucht, die dazu dienen können, Einzahlungsverpflichtungen der Willensträger oder Zahlungsverpflichtungen an die Willensträger in der Rechnung zu erfassen. Es kann sich dabei um noch ausstehende Einzahlungen auf das Grundkapital einer Aktiengesellschaft oder um noch nicht an die Aktionäre ausgezahlte fällige Dividendenzahlungen handeln.
Die Bewegungsarten 9 bis 10 stellen die Veränderungen der Bestände an Nicht-Geld dar. In einer Rechnung in Geld über Geld können sie nur als erwartete Geldbewegungen behandelt werden.
Im Anschluß an S c h i l c h e r und die dort erwähnte Literatur wollen wir als Geld außer dem Bargeld auch die Sichtguthaben bei Kreditinstituten und dem Postscheckamt betrachten. 66)
Die Bestände an allen anderen Gütern, die nicht Geld im Sinne dieser Abgrenzung sind, werden auf den Konten erfaßt, über die Bewegungsarten 9 bis 10 verbucht werden. Die Bewegungsarten 9 bis 10 umfassen damit alle Bewegungen, durch die derartige Bestände verändert werden.

---

66) S c h i l c h e r , Rudolf: Geldfunktionen und Buchgeldschöpfung. Ein Beitrag zur Geldtheorie. Berlin 1958. Seite 101- 102

Unter Verwendung der hier konstruierten Bezeichnungen für die Bewegungsarten wird eine Vermehrung eines Bestandes an erwarteten Ertragseinnahmen und auch eine Verminderung eines Bestandes an erwarteten Aufwandsausgaben durch die Bewegungsart erwartete Ertragseinnahmen in der Rechnung erfaßt. Eine Vermehrung eines Bestandes an erwarteten Aufwandsausgaben und auch eine Verminderung eines Bestandes an erwarteten Ertragseinnahmen wird durch die Bewegungsart erwartete Aufwandsausgaben rechnerisch dargestellt.

Eine Verbindlichkeit der Unternehmung gegenüber einem Marktpartner wird hier als ein Bestand an erwarteten Aufwandsausgaben bezeichnet. Wenn die Unternehmung diese Verbindlichkeit durch eine Zahlung abdeckt, wird das durch folgende Bewegungsarten in der Rechnung dargestellt: Erwartete Ertragseinnahme (sie vermindert den Bestand an erwarteten Aufwandsausgaben) und durch eine Aufwandsausgabe.

Derartige Bestandsveränderungen berühren den Periodenerfolg nicht. Diese Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern kann man daher auch wechselbezügliche erfolgswirksame Bewegungen nennen. Die Bezeichnung erfolgswirksam bringt in diesen Fällen nur zum Ausdruck, daß es sich um Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern handelt.

Bestandsveränderungen, die den Periodenerfolg berühren, werden durch verrechnete erfolgswirksame Bewegungen auf den Konten der Gewinn- und Verlustrechnung rechnerisch erfaßt. Diese verrechneten erfolgswirksamen Bewegungen sind der Aufwand und der Ertrag der Periode.

Eine Abschreibung (Verminderung eines Bestandes an erwarteten Ertragseinnahmen) geht in die Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand ein.

Sämtliche Bewegungen einer Periode können in einer Gesamtrechnung erfaßt werden. Die Gesamtrechnung ist durch die Verbuchung eines jeden Geschäftsvorfalles auf beiden Seiten der Rechnung stets ausgeglichen. Die Gesamtrechnung kann in zwei Teile gegliedert werden.

Der eine Teil, die Gewinn- und Verlustrechnung, erfaßt die der Periode zugeordneten verrechneten erfolgswirksamen Bewegungen, den Aufwand und Ertrag der Periode. Wenn ein von Null verschiedener Periodenerfolg erzielt wird, dann ist die Gewinn- und Verlustrechnung nicht ausgeglichen. Ist der Aufwand größer als der Ertrag, so liegt ein Periodenverlust vor. Ist der Ertrag größer als der Aufwand, dann liegt ein Periodengewinn vor.

Der andere Teil der Gesamtrechnung ist die Bilanz. Wenn die in der Gewinn- und Verlustrechnung erfaßten Bewegungen nicht ausgeglichen sind, können die in der Bilanz erfaßten Bewegungen ebenfalls nicht ausgeglichen sein.

Auf der rechten Seite dieser Bilanz werden die tatsächlichen Ausgaben, die erarteten Ausgaben und die verrechneten erfolgsunwirksamen Einnahmen verbucht. Auf der linken Seite dieser Bilanz werden die tatsächlichen Einnahmen, die erwarteten Einnahmen und die verrechneten erfolgsunwirksamen Ausgaben verbucht. Wenn die auf der linken Seite dieser Bilanz verbuchten Bewegungen größer sind als die auf der rechten Seite verbuchten Bewegungen, liegt ein Periodengewinn vor. Wenn die auf der rechten Seite dieser Bilanz verbuchten Bewegungen größer sind als die auf der linken Seite verbuchten Bewegungen, liegt ein Periodenverlust vor.

Der Erfolg der Periode ist dem Unternehmerhaushalt zugeordnet worden.

In diesem Stadium der Rechnung ist der Verrechnungsstand zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt aus zwei Rechnungsgrößen zu ersehen, aus dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung und aus dem Saldo des Eigenkapitalkontos. Die Summe dieser beiden Rechnungsgrößen gibt die Höhe des Verrechnungsstandes an.
Die als doppelte Ermittlung des Erfolges bezeichnete Methode ist das Ergebnis der Gliederung der Gesamtrechnung in die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung. Die Gesamtrechnung ist stets ausgeglichen. Ihr Ausgleich ist durch die Methode der doppelten buchhalterischen Erfassung eines jeden Geschäftsvorfalles auf entgegengesetzten Seiten der Rechnung bedingt. Wenn ein Periodenerfolg unterschiedlich von Null vorliegt, dann sind die beiden Teilrechnungen mit umgekehrtem Vorzeichen in gleicher Höhe unausgeglichen. "Das ist die Konsequenz der doppelten Buchführung." 67)
Die Teilung der Gesamtrechnung in die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung dürfte sich für die Praxis der Erfolgsrechnung bewährt haben. Die "doppelte" Erfolgsermittelung ist aber nur die Folge der Teilung der Gesamtrechnung. S c h m a l e n b a c h weist darauf hin, "daß im vorliegenden Falle von einer doppelten Methode der Gewinnbestimmung nicht die Rede ist." 68)
Genau in der gleichen Weise könnte man auch den Bestand an Zahlungsmitteln am Bilanzstichtag doppelt ermitteln. Man brauchte nur die einheitliche Gesamtrechnung in die Bewegungsarten 1 - 4 und 5 - 16 zu gliedern. Das Konto für die Zahlungsmittel weist dann einen Saldo aus, der mit umgekehrtem Vorzeichen gleich dem Saldo der übrigen Konten ist.
Die doppelte Verbuchung eines jeden Geschäftsvorfalles führt dazu, daß der Saldo eines Kontos in seiner

---

67) S c h m a l e n b a c h , Eugen: Dynamische Bilanz. 4. Auflage. Leipzig 1926. Seite 104
68) S c h m a l e n b a c h , Eugen: a.a.O., Seite 104

absoluten Höhe gleich dem Saldo der Summe der restlichen Konten ist. Die Salden unterscheiden sich nur durch das Vorzeichen.
Der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung kann durch eine Verrechnungsbuchung auf das Eigenkapitalkonto übertragen werden. Danach ist der Verrechnungsstand zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt nur noch aus dem Saldo des Eigenkapitalkontos zu ersehen. Der Verrechnungsstand zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt kann durch erfolgsunwirksame Einnahmen und Ausgaben, die durch verrechnete erfolgsunwirksame Einnahmen und Ausgaben über das Eigenkapitalkonto verbucht werden, und durch den Periodenerfolg, der als Differenz der über die Konten der Gewinn- und Verlustrechnung gebuchten verrechneten Ertragseinnahmen und verrechneten Aufwandsausgaben entsteht, verändert werden. 69)
Der nach dem Abschluß einer Periode erfolgende Ausgleich der Gewinn- und Verlustrechnung über das Eigenkapitalkonto dient dazu, die Gewinn- und Verlustrechnung für die Ermittlung des Erfolges der nächsten Periode frei zu machen. "Da dieser Posten als Gewinn mit der neuen Erfolgsrechnung nichts zu tun hat, so muß er als solcher aus ihr ausgeschaltet werden, was durch Übertrag auf Kapitalkonto oder durch eine sonstige Behandlung als zukünftige Ausgabe geschehen kann." 70)

---

69) V o l l r o d t , Werner: Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 405

70) W a l b , Ernst: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung. Berlin und Wien 1926. Seite 84

523) Die Ermittlung des Periodenerfolges in der pagatorischen Rechnung

In der von K o s i o l entwickelten pagatorischen Bilanz (Erfolgsrechnung) 71) werden die Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt umfassender und eingehender gegliedert als in der hier konstruierten Rechnung in Geld über Geld. Die Geldeingänge und Geldausgänge werden wie in der reinen Geldrechnung behandelt. Die Güterbewegungen werden mittels der ihnen parallel verlaufenden Geldbewegungen in die Rechnung einbezogen. 72)

K o s i o l nimmt eine Gliederung in erfolgswirksame und erfolgsunwirksame Bewegungen unter dem Gesichtspunkt der Wechselbezüglichkeit vor. 73)

Diese Gliederung allein würde zur Ermittlung des Erfolges nicht ausreichen, da in der Totalrechnung nach Abzug der wechselbezüglichen Einnahmen und Ausgaben die erfolgswirksamen Einnahmen den erfolgswirksamen Ausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen. Die nicht wechselbezüglichen Bewegungen oder die wechselbezüglichen Bewegungen müssen daher noch nach einem zusätzlichen Gesichtspunkt unterschieden werden.

K o s i o l sagt folgendes über die Verrechnung von Aufwand und Ertrag aus:

"Alle einseitigen und endgültigen Ausgaben, denen keine wechselbezüglichen oder kompensatorischen Einnahmen gegenüberstehen, werden ausnahmslos als Aufwand verrechnet und doppisch durch Gegenbuchungen (Soll) ausgesondert." 74) "Als Ertrag werden ausnahmslos alle einseitigen und endgültigen Einnahmen verrechnet, denen keine wechselbezüglichen oder kompensatorischen Ausgaben gegenüberstehen." 75)

---

71) K o s i o l , Erich: Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung) In: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens. Herausgegeben von Karl Bott. 2. Auflage. 3. Band. Stuttgart (1956). Spalte 2085 ff

72) K o s i o l , Erich: a.a.O., Spalte 2087-2088

73) K o s i o l , Erich: a.a.O., Spalte 2088

74) K o s i o l , Erich: Bilanzreform und Einheitsbilanz. Grundlegende Studien zu den Möglichkeiten einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsrechnung. 2. Auflage. Berlin und Stuttgart 1949. Seite 165

75) K o s i o l , Erich: a.a.O., Seite 174

Aus diesen Ausführungen K o s i o l s geht hervor, daß bei der Verrechnung der Bewegungen noch ein weiterer Gesichtspunkt berücksichtigt wird.
Es handelt sich um die gesonderte Verrechnung der Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt. Diese Bewegungen werden durch kompensatorische Einnahmen und Ausgaben über das Eigenkapitalkonto verrechnet. Die dem Erfolg der laufenden Periode zugeordneten Bewegungen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern werden über die Konten der Gewinn- und Verlustrechnung verrechnet. Die übrigen Bewegungen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern, die nicht dem Erfolg der laufenden Periode zugeordnet werden, werden über die Bilanz verrechnet und verbleiben dort, bis sie erfolgswirksam einer Periode zugeordnet und über die Konten der Gewinn- und Verlustrechnung verrechnet werden.
Die in der Bilanz verrechneten Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern können auch als wechselbezügliche Bewegungen über die Bilanz verrechnet werden.
Die Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt werden dagegen nur durch kompensatorische Bewegungen über die Bilanz verrechnet. "Die uns unerläßlich scheinende Grenzziehung zwischen betrieblichen Marktpartnern und Willensträgern wird in der pagatorischen Rechnung dadurch erreicht, daß tatsächliche Zahlungen zwischen Betriebs- und Privatsphäre der betrieblichen Willensträger kompensatorisch (kompensatorisch im Original kursiv gedruckt) durch Verrechnungszahlungen auf dem Eigenkapitalkonto erfaßt werden, dessen Bestand den gegenseitigen Verrechnungsstand beider Sphären wiedergibt." 76)

---

76) V o l l r o d t , Werner: Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 404-405

Der Ausgleich des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung stellt keine Bewegung zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt dar. Der Saldo ist durch Verrechnung von Bewegungen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern entstanden und definitionsgemäß dem Unternehmerhaushalt zugeordnet. Die erfolgsbedingte Veränderung des Verrechnungsstandes zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt zieht sich durch die laufende Veränderung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung über die gesamte Periode hin. Die Übertragung des Saldos auf das Eigenkapitalkonto stellt nur eine Veränderung der Darstellungsweise des Verrechnungsstandes in der Rechnung dar.

53) Der Erfolgsbereich einer auf Zahlungsvorgängen basierenden Rechnung

Die einzelnen Posten einer Rechnung kann man durch Hervorheben bestimmter Merkmale in verschiedene Bereiche gliedern. Unter dem Gesichtspunkt der Abgrenzung zwischen Aufwand und Gewinn bzw. zwischen Ertrag und Verlust läßt sich innerhalb der Rechnung ein Erfolgsbereich konstruieren. "Vielmehr erscheint es zweckmäßig, den Sachverhalt so auszulegen, daß die sonst geltende Abgrenzung zwischen dem Abrechnungsbezirk und seiner Außenwelt aus dem insgesamt möglichen "B u c h u n g s b e r e i c h" einen "E r f o l g s b e r e i c h" ausklammert, welcher der Spannweite des Erfolges oder dem diesbezüglichen Umfang des Erfolgsbegriffes entspricht." 77)

Die Spannweite des Erfolges kann in den auf Zahlungsvorgängen basierenden Rechnungen durch den Umfang der erfolgsunwirksamen Beziehungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt bedingt sein. Die Spannweite des Erfolges wird dann durch das Leistungsbündel, das der Unternehmerhaushalt für die Unternehmung erbringt, mitbestimmt. Dabei muß jedoch beachtet werden, daß das Erbringen von Leistungen für die Unternehmung dem Unternehmerhaushalt keine Gewähr einer Entgeltung dieser Leistungen durch den Gewinn bietet. Der Umfang der erfolgsunwirksamen Beziehungen allein bestimmt nicht den Umfang des Erfolges. Für die Beurteilung der Erfolgsgrößen ist die Kenntnis des Umfanges des Erfolgsbereiches jedoch von Bedeutung.

Der Erfolgsbereich läßt sich dadurch ausweiten, daß man auch die Entgelte für Leistungen der Marktpartner erfolgsabhängig bestimmt. Die Auswirkungen des Bestimmungsgrundes für den Erfolgsbereich auf die Bedeutung der Größen Gewinn und Verlust und auf den Begriffsinhalt der Begriffe Gewinn und Verlust sollen deshalb untersucht werden.

---

77) K ü h n a u , Martin: Zur Systematik der Erfolgsbegriffe in den Periodenerfolgsrechnungen der Unternehmung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 29. Jahrgang 1959. Seite 79

531) Der Umfang der Beziehungen zwischen Unternehmerhaushalt und Unternehmung als Bestimmungsgrund für den Erfolgsbereich einer auf Zahlungsvorgängen basierenden Rechnung

Als Anknüpfungspunkt für die Abgrenzung des Erfolgsbereiches dienen die Beziehungen zwischen Unternehmerhaushalt und Unternehmung. Die Bewegungen zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushalt gehen in die Rechnung als erfolgsunwirksame Bewegungen ein. Der Teil der erfolgsunwirksamen Bewegungen, der in seiner Höhe durch den Erfolg bestimmt ist, bildet den Erfolgsbereich der Rechnung. Dem Erfolgsbereich gegenüber stehen die erfolgswirksamen Bewegungen und die wechselbezüglichen erfolgsunwirksamen Bewegungen.

Da die unterschiedliche Gestaltung der Beziehungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt auch in der Gestaltung der Verfassung einer Unternehmung ihren Niederschlag findet, kann man von der Gestaltung der Verfassung einer Unternehmung Rückschlüsse auf den Umfang des Erfolgsbereiches dieser Unternehmung ziehen. 78) Die Beziehungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt allein bestimmen jedoch nicht die Rechnungsgröße Erfolg. Es kommt auch auf die Gestaltung des Wirtschaftsprozesses an, wie groß der Erfolg und damit der Erfolgsbereich in der jeweiligen Rechnung wird. Im Falle eines Verlustes läßt sich der Erfolgsbereich gar nicht durch die Leistungshingabe des Unternehmerhaushaltes erklären. Der Erfolg wird zwar dem Unternehmerhaushalt zugeordnet, jedoch läßt sich aus der Erfolgsgröße nicht erkennen, wie weit die Leistungen des Unternehmerhaushaltes und wie weit vom Unternehmerhaushalt nicht beeinflußbare Faktoren auf den Umfang des Erfolges einwirkten. 79)

---

78) K ü h n a u , Martin: Der Formalaufbau der volkswirtschaftlichen Buchhaltung. Berlin 1961. Seite 23

79) V o l l r o d t , Werner: Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 408

Der Umfang des Erfolgsbereiches ist nicht davon abhängig, ob ein erzielter Gewinn an den Unternehmerhaushalt abgeführt wird oder als Eigenkapital in der Unternehmung verbleibt.
Ein weiteres Problem tritt bei der Abgrenzung des Erfolgsbereiches dadurch auf, daß eine Person gegenüber einer Unternehmung sowohl Willensträger als auch Marktpartner sein kann.
Der Aktionär einer in der Rechtsform der Aktiengesellschaft betriebenen Unternehmung kann gleichzeitig Mitarbeiter dieser Unternehmung und Abnehmer ihrer Erzeugnisse sein.
Man könnte den Haushalt dieser Person in einen Unternehmerhaushalt und einen Nichtunternehmerhaushalt gegenüber dieser Unternehmung spalten.
Gegenüber Personenunternehmungen tritt dieses Problem nicht auf. Die Beziehung zwischen Personenunternehmung und Unternehmerhaushalt ist so beschaffen, daß alle rechnerisch erfaßten Bewegungen zwischen ihnen als erfolgsunwirksame Bewegungen in die Rechnung eingehen.
Um die gedankliche Spaltung des Haushaltes eines Aktionärs in einen Unternehmerhaushalt und einen Marktpartnerhaushalt gegenüber der Aktiengesellschaft zu vermeiden, könnte die Fiktion des Kapitalhaushaltes einer Kapitalunternehmung verwendet werden. 80) Dieses reine Gedankengebilde Kapitalhaushalt wird zwischen die Kapitalunternehmung und den Haushalt desjenigen, dem die Rechte am Eigenkapital der Kapitalunternehmung zustehen, eingeschoben. Es ist ein gedankliches Hilfsmittel, das für die Abgrenzung des Erfolgsbereiches einer Kapitalunternehmung verwendet werden kann. Der Umfang des Erfolgsbereiches einer Kapitalunternehmung wird durch die Kapitalleistung des Kapitalhaushaltes bestimmt.

---

80) Abschnitt 2, Seite 8

Das Eigenkapital und damit der Kapitalhaushalt hat für die Erfüllung der vereinbarten Leistungen gegenüber den Marktpartnern einzutreten. Über den Kapitalhaushalt wird der Ausgleich des Erfolges vorgenommen. Das Fremdkapital wird von Marktpartnern der Unternehmung zur Verfügung gestellt. Seine Leistung wird durch Zahlungen entgolten, die als Aufwand in die Rechnung der Unternehmung eingehen.

Die Einflußgröße auf den Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich, die in Abhängigkeit von der Verfassung der Unternehmung untersucht werden kann, ist der Anteil der Leistungserstellung für die Unternehmung, den der Unternehmerhaushalt an der gesamten Leistungserstellung für die Unternehmung hat. Der Anteil der Marktpartner an der Leistungserstellung für die Unternehmung wird durch den Aufwand entgolten, der nicht dem Erfolgsbereich zugeordnet ist.

Wenn wir nur den Einfluß auf den Umfang des Erfolgsbereiches der Unternehmung betrachten, der vom Anteil der Leistungserstellung für die Unternehmung durch den Unternehmerhaushalt bedingt ist, dann können wir die Unternehmungen unter dem Gesichtspunkt des abnehmenden Anteils des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich gruppieren.

Eine Unternehmung, deren Unternehmerhaushalt die gesamten für die Durchführung des Wirtschaftsprozesses benötigten Leistungen erbringt, hat den größten Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich in ihrer Erfolgsrechnung aufzuweisen. Eine Unternehmung, deren Unternehmerhaushalt lediglich für den Ausgleich von Gewinn und Verlust einzutreten hat, weist den geringsten Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich auf.

Eine Aufstellung von Unternehmungstypen, die nach dem abnehmenden Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich geordnet ist, soll das eben dargestellte Gliederungsprinzip veranschaulichen.

1. Die Unternehmung wird von einem oder mehreren Personenhaushalten unterhalten. Von den Personenhaushalten werden folgende Leistungen für die Unternehmung erbracht:

a) Dispositive Arbeitsleistungen
b) Ausführende Arbeitsleistungen
c) Kapitalleistungen durch Geld- oder Sacheinlagen auf das Eigenkapital
d) Übernahme der Bereitschaft zum Ausgleich des Erfolges (Gewinn oder Verlust), d.h. Übernahme des mit der Durchführung des Wirtschaftsprozesses verbundenen Risikos, einen Verlust abdecken zu müssen

Die vom Unternehmerhaushalt erbrachten Leistungen können nur entgolten werden, wenn ein Gewinn erzielt wird.

Wenn nur diese Einflüsse auf den Umfang des Erfolgsbereiches berücksichtigt werden, dann wird der Erfolgsbereich in der Rechnung einer Unternehmung, deren Unternehmerhaushalt die oben genannten Leistungen erbringt, einen sehr großen Anteil am gesamten Buchungsbereich haben.

Der Anteil der Leistungen des Unternehmerhaushaltes wird dadurch eingeschränkt, daß Marktpartner Leistungen für die Unternehmung erbringen. Deren Leistungen werden durch den Aufwand der Unternehmung entgolten.

Bei den Unternehmungen, auf die diese Merkmale zutreffen handelt es sich in der Hauptsache um kleinere Unternehmungen, bei der die ausführenden Arbeitsleistungen durch mithelfende Familienangehörige des Unternehmerhaushaltes durchgeführt werden.

Die Erzielung von Gewinn spielt bei diesen Unternehmungen für die Sicherung der Existenz des Unternehmerhaushaltes eine relativ große Rolle.

2. Die Unternehmung wird von Personen- und Kapitalhaushalten unterhalten. Diese erbringen folgende Leistungen für die Unternehmung:

a) Dispositive Arbeitsleistungen
b) Kapitalleistungen durch Geld- oder Sacheinlagen auf das Eigenkapital
c) Übernahme der Bereitschaft zum Ausgleich des Erfolges

Der Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich ist bei diesem Unternehmungstyp geringer als beim Typ 1.

Ausführende Arbeiten werden nur durch Marktpartner verrichtet. Die an die Arbeitnehmer gezahlten Löhne und Gehälter gehen als Aufwand in die Rechnung der Unternehmung ein. Unter den Bedingungen dieses Unternehmungstyps werden ausführende Arbeitsleistungen nur durch Aufwand entgolten. Die Personen, die ausführende Arbeitsleistungen für die Unternehmung erbringen, sind nicht am Erfolg (Gewinn oder Verlust) der Unternehmung beteiligt. Dieser Tatbestand hängt jedoch nicht von der Art der für die Unternehmung erbrachten Leistung ab. Unter den Bedingungen des Unternehmungstyps 1 waren Personen, die ausführende Arbeitsleistungen für die Unternehmung erbringen, am Erfolg der Unternehmung beteiligt. Auf der anderen Seite sind Marktpartner, die Kapitalleistungen für die Unternehmung erbringen (Fremdkapitalgeber) ebenfalls nicht am Erfolg der Unternehmung beteiligt. Die Fremdkapitalleistungen werden durch Aufwand der Unternehmung entgolten.

Beim Typ 2 kann auch ein Teil der dispositiven Arbeitsleistungen durch Marktpartner erbracht werden. Dadurch wird der Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich weiter eingeengt.

3. Die Unternehmung steht nur in Beziehung zu einem Kapitalhaushalt. Der Kapitalhaushalt erbringt folgende Leistungen für die Unternehmung:

a) Kapitalleistungen
b) Übernahme der Bereitschaft zum Ausgleich des Erfolges

Der Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich ist bei diesem Unternehmungstyp gegenüber dem Typ 2 weiter eingeengt.

Unter der hier aufgestellten Bedingung, daß der Erfolg nur dem Unternehmerhaushalt zugeordnet wird, werden die dispositiven Leistungen für die Kapitalunternehmung nur durch Zahlungen entgolten, die in die Rechnung als Aufwand eingehen. Der Umfang dieser Zahlungen kann an die Höhe der Rechnungsgröße Gewinn gebunden festgesetzt werden. Den hier aufgestellten Bedingungen folgend kann man diese Zahlungen jedoch nicht als Gewinnbeteiligungen bezeichnen. Wenn der Erfolgsbereich durch die Beziehungen zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushalt bestimmt definiert wird, dann gehören Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern nicht zum Erfolgsbereich.

Für die einzelne Kapitalunternehmung ist der Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich weiterhin durch das Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital mitbestimmt. Je größer der Anteil des Fremdkapitals ist, desto geringer wird der Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich sein.

4. Der Unternehmerhaushalt tritt nur für den Ausgleich des Erfolges ein. Er erbringt sonst keine Leistungen für die Unternehmung. Diese Beziehung zwischen Unternehmung und Unternehmerhaushalt führt zu einem sehr geringen Anteil des Erfolgsbereiches am gesamten Buchungsbereich.

Der hier konstruierte Typ 4 setzt voraus, daß der erzielte Gewinn an den Unternehmerhaushalt abgeführt wird, da durch die Einbehaltung des Gewinnes Eigenkapital entsteht.
Alle Arbeits- und Kapitalleistungen werden von Marktpartnern erbracht und durch Zahlungen entgolten, die in die Rechnung als Aufwand eingehen. Die Verpflichtung, für den Erfolg der Unternehmung in jedem Fall und während der gesamten Lebensdauer der Unternehmung einzutreten, ist bei der Aufstellung der Rangordnung der Beziehungen definitorisch dem Unternehmerhaushalt zugeordnet worden. 81)
Wenn eine Wirtschaftseinheit diese Verpflichtung der Unternehmung gegenüber übernimmt, wird sie dadurch zum Unternehmerhaushalt.
Die unterschiedliche Gestaltung des Erfolgsbereiches der Unternehmung ist damit durch die unterschiedliche Erbringung von Arbeits- und Kapitalleistungen von Seiten des Unternehmerhaushaltes dargestellt worden.
Aus der Leistung selbst ist nicht zu ersehen, ob ihr Entgelt dem Erfolgsbereich zuzuordnen oder durch Aufwand in der Rechnung zu erfassen ist. Nur die Verpflichtung zum Ausgleich des Erfolges ist definitorisch dem Unternehmerhaushalt zugeordnet worden.
In welchem Umfang Arbeits- und Kapitalleistungen von den Marktpartnern und dem Unternehmerhaushalt erbracht werden, ist nicht allein aus der Rechtsform der Unternehmung zu ersehen. In Unternehmungen mit gleicher Rechtsform können die Arbeits- und Kapitalleistungen mit unterschiedlichen Anteilen von Unternehmerhaushalt und Marktpartnern erbracht werden.

---

81) Abschnitt 32, Seite 16

Jede Beurteilung der Größen Gewinn und Verlust setzt daher Kenntnisse über den Erfolgsbereich der Rechnung, in der sie ermittelt wurden, voraus. Die Zuordnung der Größen Gewinn und Verlust zu den Beziehungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt und die Zuordnung der Größen Aufwand und Ertrag zu den Beziehungen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern sagt auch nichts darüber aus, welche Faktoren auf die Höhe des Entgeltes für eine Leistung einen Einfluß ausüben können.

Die Erzielung hoher Gewinne kann sich auf die Bemessung der Entgelte für die Leistungen der Marktpartner auswirken. So kann die Erzielung hoher Gewinne von den Vertretern der Arbeitnehmer bei Tarifverhandlungen als Argument für die Durchsetzung von Lohnerhöhungen verwendet werden. Wenn hohe Gewinne die Leitung einer Unternehmung dazu veranlassen, an die Mitarbeiter der Unternehmung zusätzliche Zahlungen zu leisten, dann gehen diese Zahlungen als Aufwand in die Rechnung ein.

Für die Beurteilung eines Leistungsentgeltes können als Beurteilungsmaßstäbe lediglich die Menge und die Qualität der Leistung und die Anzahl der Geldeinheiten, durch die eine Leistung entgolten wird, herangezogen werden. Unter welcher Bezeichnung die Geldeinheiten in die Rechnung eingehen, ist aus der Sicht der hier vertretenen Anschauung für die Beurteilung des Leistungsentgeltes unerheblich. Da das Zurechnungsproblem nicht lösbar ist, kann man jedes Entgelt für eine Leistung als nicht leistungsgerecht bezeichnen. Jede Beurteilung von Leistung und Leistungsentgelt ist durch subjektive Vorstellungen des Beurteilenden bedingt. Eine Veränderung der Bezeichnungen für die Leistungsentgelte kann die Schwierigkeiten bei der Bemessung der Leistungsentgelte nicht beheben.

532) Die Abhängigkeit der Höhe einer Zahlung von der Höhe einer Restgröße (Zwischengewinn oder Zwischenverlust) als Bestimmungsgrund für den Umfang des Erfolgsbereiches einer auf Zahlungsvorgängen basierenden Rechnung

Der Umfang des Erfolgsbereiches kann auch durch Zahlungen bestimmt werden, die an einen Zwischengewinn bzw. Zwischenverlust gebunden festgelegt werden. Unter Zwischengewinn bzw. Zwischenverlust soll eine Restgröße verstanden werden, die zunächst noch nicht bestimmten Leistungen als Entgelt zugeordnet worden ist. Während die Restgröße Erfolg bisher ausschließlich dem Unternehmerhaushalt zugeordnet wurde, wird jetzt eine Restgröße dem Unternehmerhaushalt und bestimmten Marktpartnern zugeordnet. Diese Restgröße, die wir als Zwischengewinn bzw. Zwischenverlust bezeichnet haben, kann auch in Rechnungen vorkommen, deren Erfolgsbereich in der im vorigen Abschnitt dargestellten Weise bestimmt wird. Dort wurden jedoch alle Bewegungen, deren Höhen durch die Restgröße bestimmt waren, dann als Aufwand bzw. Ertrag bezeichnet, wenn sie die Marktpartner betrafen. Die Restgröße Zwischengewinn oder Zwischenverlust bestimmte damit nicht den Umfang des Erfolgsbereiches.

Wie der Erfolgsbereich bestimmt werden soll, ist eine Frage, die unterschiedlich beantwortet werden kann. Hier soll lediglich untersucht werden, wie sich die verschiedenen Bestimmungsmöglichkeiten auf den Umfang des Erfolgsbereiches auswirken können.

Eine Unternehmung kann Zahlungen an ihre Marktpartner gebunden an die Höhe bestimmter Größen vornehmen. Diese Größen können zum Beispiel Umsätze, Zwischengewinne oder Zwischenverluste sein. 82)

---

82) S c h ä f e r , Erich: Die Unternehmung. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. 4. neubearbeitete und erweiterte Auflage. Köln und Opladen 1961. Seite 313-314

Zahlungen, deren Umfang an einen Zwischengewinn gebunden ist und die nicht an den Unternehmerhaushalt geleistet werden, können zum Beispiel sein:

a) Zahlung der Körperschaftssteuer
b) Tantiemezahlungen an leitende Mitarbeiter oder an die Organe von Körperschaften
c) Gewinnbeteiligungen der Arbeitnehmer
d) Von der Höhe eines Zwischengewinnes abhängige Vergütungen an Darlehnsgeber.

Ein an die Höhe eines Zwischenverlustes gebundener Zuschuß eines öffentlichen Haushaltes an eine Unternehmung, kann als Beispiel für eine Verlustabdeckung angeführt werden, die nicht vom Unternehmerhaushalt vorgenommen wird. Wenn der öffentliche Haushalt dazu verpflichtet wäre, jeglichen Verlust während der gesamten Lebensdauer der Unternehmung abzudecken, dann wäre er jedoch als Unternehmerhaushalt anzusehen.

Bisher hatten wir die Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt nur in die erfolgswirksamen Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern und die erfolgsunwirksamen Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt gegliedert. Jetzt kommen noch die erfolgsunwirksamen Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern hinzu.

In der bisherigen Gliederung zeichneten sich die Erfolgsbeteiligungsbeziehungen dadurch aus, daß sie unabhängig davon waren, ob der Erfolg als Gewinn oder als Verlust auftrat. Wer auf den Gewinn Anspruch hatte, hatte auch den Verlust auszugleichen.

Die Erweiterung des Umfanges des Erfolgsbereiches um Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern führt zu einer Gliederung der Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt, die durch die nachfolgend aufgeführten Beziehungen bestimmt ist.

1. Beziehungen, die sich ausschließlich durch erfolgswirksame Bewegungen auszeichnen. Leistungen an die Unternehmung werden durch den Aufwand der Unternehmung entgolten. Leistungen der Unternehmung werden durch den Ertrag der Unternehmung entgolten. Aufwand und Ertrag ohne Gegenleistungen (Subventionen, Geschenke) die in ihrem Umfang nicht an Zwischenerfolge gebunden sind, gehören zu diesen Beziehungen.
2. Beziehungen, die sich zunächst durch erfolgswirksame Bewegungen und im Gewinnfall zusätzlich durch erfolgsunwirksame Bewegungen auszeichnen. Die Leistungen an die Unternehmung werden zunächst durch den Aufwand der Unternehmung entgolten. Wenn ein Gewinn erzielt wird, wird das Entgelt durch einen Anteil am Gewinn erhöht. Die Leistungen der Unternehmung werden zunächst durch den Ertrag entgolten. Wenn ein Gewinn erzielt wird, erhält der Empfänger der Leistung der Unternehmung einen Anteil am Gewinn.
   Wenn ein Verlust erzielt wird, finden nur erfolgswirksame Bewegungen zwischen der Unternehmung und den Trägern dieser Beziehungen statt. Die Träger dieser Beziehungen brauchen für den Verlust nicht einzutreten.
3. Beziehungen, die sich dadurch auszeichnen, daß nur wenn ein Gewinn entstanden ist, erfolgsunwirksame Bewegungen stattfinden. Wenn ein Gewinn erzielt wird, dann werden die Träger dieser Beziehung am Gewinn beteiligt. An einem Verlust sind die Träger dieser Beziehung nicht beteiligt.
4. Beziehungen, die sich zunächst durch erfolgswirksame Bewegungen und im Verlustfall zusätzlich durch erfolgsunwirksame Bewegungen auszeichnen. Die Leistungen an die Unternehmung werden zunächst durch den Aufwand der Unternehmung entgolten.

Wenn ein Verlust erzielt wird, wird das Entgelt durch einen Anteil am Verlust vermindert. Die Leistungen der Unternehmung werden zunächst durch den Ertrag entgolten. Wenn ein Verlust erzielt wird, muß der Empfänger der Leistung durch eine zusätzliche Zahlung zur Abdeckung des Verlustes beitragen.

Wenn ein Gewinn erzielt wird, finden nur erfolgswirksame Bewegungen zwischen der Unternehmung und den Trägern dieser Beziehungen statt. Am Gewinn der Unternehmung sind sie nicht beteiligt.

5. Beziehungen, die sich dadurch auszeichnen, daß nur im Falle eines Verlustes erfolgsunwirksame Bewegungen stattfinden. Im Falle eines Verlustes haben die Träger dieser Beziehung für die Abdeckung des Verlustes Sorge zu tragen. An einem Gewinn sind sie nicht beteiligt.
6. Beziehungen, die sich durch erfolgswirksame Bewegungen und in jedem Fall auch durch erfolgsunwirksame Bewegungen auszeichnen. Im Gegensatz zu den unter 2. und 4. genannten Fällen haben die Träger dieser Beziehung Anteil am Gewinn und am Verlust der Unternehmung, nachdem ihre Leistungen bereits durch den Aufwand der Unternehmung entgolten worden sind oder durch den Ertrag der Unternehmung die ihnen zukommenden Leistungen der Unternehmung entgolten worden sind.
7. Beziehungen, die sich in jedem Fall nur durch erfolgsunwirksame Bewegungen auszeichnen. Die Träger dieser Beziehungen haben Anteil am Gewinn und am Verlust.

Damit ist eine erweiterte Rangordnung der Beziehungen zu einer Unternehmung aufgestellt worden. Die Erweiterung ist dadurch bedingt, daß gegenüber der alten Rangordnung Gewinn und Verlust nicht nur dem Unternehmerhaushalt zugeordnet worden sind.

Die Rangordnung, die in die erfolgswirksamen Beziehungen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern und die erfolgsunwirksamen Beziehungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt gliederte, hat nur die Positionen 1 und 7 dieser erweiterten Rangordnung aufzuweisen.
Zur Position 1 sind alle Beziehungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern zu zählen, deren Leistungen ohne Bindung an Zwischengewinne entgolten werden.
Zur Position 2 sind Beziehungen zu Mitarbeitern zu rechnen, denen Gewinnbeteiligungen gewährt werden.
Die Merkmale der Position 3 treffen auf die Zahlungen von Körperschaftssteuer und anderen gewinnabhängigen Steuern zu.
Für die Position 4 können keine Beispiele genannt werden. Der Systematik der Gliederung wegen wurde sie in die Gliederung aufgenommen.
Die Merkmale der Position 5 könnten auf Zuschußzahlungen öffentlicher Haushalte an Unternehmungen zutreffen, die an die Höhe des Verlustes gebunden sind, jedoch nicht grundsätzlich für jegliche Verluste gewährt werden.
Die Position 6 dürfte auch kaum durch Beispiele zu belegen sein.
Die Position 7 umfaßt die Beziehungen zwischen der Unternehmung und ihrem Unternehmerhaushalt.
Die Art der Abgrenzung des Erfolgsbereiches wirkt sich auf die Aussagekraft der Größen Gewinn und Verlust aus.
Wenn zwei Unternehmungen ähnlicher Größenordnung unterschiedliche Gewinne aufzuweisen haben, dann kann man ohne Kenntnis der Bestimmungsgründe für die Ermittlungen der Größen Gewinn und Verlust in den beiden Unternehmungen durch Gegenüberstellung der beiden Größen keinen verwendbaren Vergleich beider Unternehmungen vornehmen.

Durch die Erweiterung des Erfolgsbereiches in der hier dargelegten Weise wird die Anzahl der Bedingungen, unter denen die Größen Gewinn und Verlust gebildet werden können, noch vermehrt.
Zu Merkmalen der Begriffsinhalte der Begriffe Gewinn und Verlust kommen durch die Erweiterung des Erfolgsbereiches noch zusätzliche Merkmale hinzu. Während die Begriffe vorher in ihrem sachlichen Anwendungsbereich auf die Beziehungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt begrenzt waren, sind sie durch die Erweiterung des Erfolgsbereiches auf die Beziehungen zur gesamten Umwelt der Unternehmung ausgedehnt worden. Grundsätzlich kann damit jede Person, die in einer Beziehung zur Unternehmung steht, am Gewinn der Unternehmung beteiligt sein. Wenn nicht eine Rangordnung über die zusätzlich durch Gewinnbeteiligung zu entgeltenden Leistungen von Marktpartnern aufgestellt wird, dann könnten sämtliche Leistungen der Marktpartner zusätzlich durch Gewinnbeteiligung entgolten werden. Voraussetzung ist allerdings, daß ein Gewinn erzielt wird. Die Lieferanten würden dann zu den gezahlten Kaufpreisen ihrer Lieferungen noch eine Gewinnbeteiligung erhalten, die Darlehnsgeber zu den Zinsen noch eine Gewinnbeteiligung, den Abnehmern würde ein Teil ihrer Zahlungen für die Erzeugnisse der Unternehmung als Gewinnbeteiligung zurückerstattet werden, den Darlehnsnehmern würde ein Teil der von ihnen gezahlten Zinsen zurückerstattet werden und die Mitarbeiter erhielten zu ihrem Lohn und Gehalt noch eine Gewinnbeteiligung.
Es könnte der Anschein erweckt werden, als sei das Zurechnungsproblem auf diese Weise zu lösen.
Man darf jedoch nicht übersehen, daß ein unlösbares Problem nicht dadurch gelöst werden kann, daß man es in zwei Lösungsbereiche gliedert.

Die Zuordnungen, die im Bereich der erfolgswirksamen Bewegungen nicht vorgenommen werden, sind damit lediglich in den Bereich der erfolgsunwirksamen Bewegungen verlagert worden.
Da die Anzahl der am Erfolg beteiligten Personen durch die Erweiterung des Erfolgsbereiches erheblich gestiegen ist, ergeben sich bei der Zuordnung des Erfolges Schwierigkeiten, die bei der Zuordnung des Erfolges zum Unternehmerhaushalt nicht auftreten.
Wenn nicht alle Marktpartner am Gewinn beteiligt werden sollen, dann müßte eine Rangordnung aufgestellt werden, aus der die Rechte der Marktpartner zu ersehen sind.
Diese Rangordnung könnte folgendes Aussehen haben:
1. Marktpartner ohne Gewinnbeteiligung
2. Marktpartner mit Gewinnbeteiligung
3. Unternehmerhaushalte

Die Entscheidung über die Höhe der Leistungsentgelte ist auch hier von subjektiven Erwägungen bestimmt.
Es gibt keine objektiven Maßstäbe dafür, welchem Marktpartner eine Gewinnbeteiligung zu gewähren ist.
Die Entscheidungen müssen auch hier von den faktisch zur Entscheidung berechtigten Personen getroffen werden.

533) Unterschiedliche Auffassungen über die Abgrenzung von Gewinn und Aufwand dargestellt an der Körperschaftssteuer und an der Gewinnbeteiligung der Arbeitnehmer

5331) Auffassungen über die Eingliederung der Körperschaftssteuer

S c h ä f e r definiert die Aufwendungen als "periodenbezogene und periodengerecht verteilte leistungswirtschaftliche Ausgaben der Unternehmung." 83) Den leistungswirtschaftlichen Ausgaben stellt er die Finanzausgaben der Unternehmung gegenüber. Da er die Zahlung von Körperschaftssteuer zu den Finanzausgaben rechnet, 84) können sie seiner Definition des Aufwandes folgend nicht Aufwand sein. Die von S c h ä f e r vorgenommene Untergliederung der Ausgaben in Finanzausgaben und leistungswirtschaftliche Ausgaben deckt sich nicht mit der hier verwendeten Gliederung in erfolgswirksame und erfolgsunwirksame Ausgaben. Das zeigt sich darin, daß die Gewährung eines Darlehns von S c h ä f e r der Gruppe der Finanzausgaben zugeordnet wird, zu der auch die Gewinnauszahlungen und die Kapitalrückzahlungen gerechnet werden. 85)

Die hier verwendete Gliederung, die unter dem Gesichtspunkt der Beziehungen zur Unternehmung aufgestellt wurde, ordnet die von S c h ä f e r einheitlich als Finanzausgaben bezeichneten Ausgaben teils den erfolgswirksamen Bewegungen (Gewährung von Darlehen), teils den erfolgsunwirksamen Bewegungen zu (Kapitalrückzahlungen, Gewinnauszahlungen). Bei S c h ä f e r ist das Kriterium für die Gliederung die Zuordnung zum Umsatzprozeß der Unternehmung. 86)

---

83) S c h ä f e r , Erich: Die Unternehmung. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. 4. neubearbeitete und erweiterte Auflage. Köln und Opladen 1961. Seite 206

84) S c h ä f e r , Erich: a.a.O., Seite 205

85) S c h ä f e r , Erich: a.a.O., Seite 205

86) S c h ä f e r , Erich: a,a.O., Seite 205

Wenn man den Erfolgsbereich unter Berücksichtigung der Definitionen von S c h ä f e r zu konstruieren hätte, müßte die Zahlung von Körperschaftssteuer dem Erfolgsbereich zugeordnet werden.
Die aus der Definition der Aufwendungen ableitbare Auffassung S c h ä f e r s ist von ihm an anderer Stelle ausdrücklich dargelegt worden.
"Als weiterer Gewinnberechtigter hat sich in den letzten Jahrzehnten der Staat mit seinem Anspruch an Gewinnsteuer (Einkommens- oder Körperschaftssteuer, Gewerbeertragssteuer) in den Vordergrund gedrängt." 87)
Auch H a x weist auf den Anteil des Staates am Gewinn hin. 88) 89)
H a x geht jedoch in diesem Zusammenhang nicht näher auf die Frage ein, ob die Körperschaftssteuer als Aufwand anzusehen oder dem Erfolgsbereich zuzuordnen ist. Die Gefahren für die Unternehmung, auf die H a x 90) im Hinblick auf die Substanzerhaltung der Unternehmung hinweist, bestehen ja auch unabhängig davon, ob man die Körperschaftssteuer als Gewinnbeteiligung des Staates (Zuordnung zum Erfolgsbereich) oder als Aufwand betrachtet.
In jedem Fall wird ein Geldbetrag der Unternehmung entzogen. Die Höhe eines Zwischengewinnes wirkt auf den Umfang dieses Geldbetrages ein. Jeder Abfluß von Geld schwächt die Substanz der Unternehmung. Jeder Zufluß von Geld stärkt die Substanz der Unternehmung. Die Frage, in welchem Umfang ein Abfluß von Geld aus der Unternehmung auf die Marktpartner abgewälzt

---

87) S c h ä f e r , Erich: Die Unternehmung. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. 4. neubearbeitete und erweiterte Auflage. Köln und Opladen 1961. Seite 363
88) "Dieser Anteil des Staates am Gewinn der Unternehmung ist in den letzten Jahrzehnten ... ständig gewachsen ..."
H a x , Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe. Köln und Opladen 1957. Seite 8
89) "...wenn der Anteil des Staates am Gewinn in Form der Ertragssteuern..."
H a x , Karl: a.a.O., Seite 60
90) H a x , Karl: a.a.O., Seite 7 ff

werden kann, ist eine Frage der Unternehmungspolitik und durch die Bezeichnungen, die für die Abflüsse von Geld gewählt werden, nicht zu beantworten.
Die Entscheidungen der Unternehmungsleitungen sind darauf gerichtet, die mit der Durchführung des Wirtschaftsprozesses erstrebten Ziele zu erreichen.
Zur Durchsetzung der Interessen der Unternehmungen gegenüber ihren Marktpartnern, zu denen auch der Staat zu rechnen ist, werden sich die Unternehmungsleitungen aller Argumente bedienen, die ihnen dazu zweckmäßig erscheinen. Zu diesen Argumenten kann auch ein in ganz bestimmter Weise abgegrenzter Gewinnbegriff gehören. Die Abgrenzung kann so erfolgt sein, daß die Zahlung von Körperschaftssteuer dem Erfolgsbereich zugeordnet wurde.
Für eine theoretische Untersuchung der Größen und Begriffe Gewinn und Verlust ist es dagegen von Bedeutung, die einzelnen Bestimmungsgründe für die Abgrenzung der Begriffe herauszufinden und deren Einfluß auf die Gestaltung des Erfolgsbereiches der Rechnung darzustellen.
In der aktienrechtlichen Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen unter den Aufwendungen. (Aktiengesetz § 132, II, 1 Nr. 11 a) 91). Aus der Sicht der aktienrechtlichen Gliederung wäre die Körperschaftssteuer nicht dem Erfolgsbereich zuzuordnen.
K o s i o l vertritt die Auffassung, daß die Körperschaftssteuer als Aufwand in die Rechnung eingeht. "Verordnungsmäßig oder rechtlich neutraler Aufwand... ...Er wird auch als aus dem Erfolg (Gewinn) zu deckender Aufwand bezeichnet (z.B. Körperschaftssteuer)." 92)

---

91) Bundesgesetzblatt Teil I vom 23.12.1959, Seite 789
92) K o s i o l , Erich: Aufwand. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3., völlig neu bearbeitete Auflage, herausgegeben von Hans Seischab und Karl Schwantag. 1. Band. Stuttgart 1956. Spalte 284

In diesem Zusammenhang dürfte auch die Ansicht von K l i n g e r 93) beachtenswert sein. In einem Aufsatz, in dem der Kostencharakter der Körperschaftssteuer verneint wird, wird über die Körperschaftssteuer folgendes ausgesagt:
"Bei der Körperschaftssteuer handelt es sich um einen Zwangsaufwand, der nur bei Gewinnerzielung auftritt," 94)
Damit hat K l i n g e r die Körperschaftssteuer in der Aufwand-Ertrag-Rechnung nicht dem Erfolgsbereich zugeordnet, während er sie in der Kostenrechnung dem Erfolgsbereich zuordnet. Auf die Problematik dieser Ansicht hat P o h m e r 95) hingewiesen.
Die Abgrenzung von Gewinn und Aufwand und damit auch die Konstruktion des Erfolgsbereiches einer auf Zahlungsvorgängen basierenden Rechnung hängen davon ab, an welche Merkmale gebunden die einzelnen Begriffe verwendet werden. Das zeigen uns hier die unterschiedlichen Auffassungen über die Eingliederung der Körperschaftssteuer.

---

93) K l i n g e r , Gerhard: Sind Körperschaftssteuern Kosten ? In: Die Wirtschaftsprüfung. 7. Jahrgang 1954. Seite 415 ff
94) K l i n g e r , Gerhard: a.a.O., Seite 419
95) P o h m e r , Dieter: Sind Körperschaftssteuern Kosten ? In: Die Wirtschaftsprüfung. 8. Jahrgang 1955. Seite 202

5332) Auffassungen über die Eingliederung der Gewinnbeteiligungen der Arbeitnehmer

Bei der Behandlung des Problems der Gewinnbeteiligung der Arbeitnehmer müssen zwei Fragestellungen streng getrennt behandelt werden.

1. Soll eine Unternehmung in Anlehnung an einen in einer Periode erzielten und in der auf Zahlungsvorgängen basierenden Periodenrechnung ermittelten Gewinn an ihre Arbeitnehmer zusätzliche Zahlungen leisten ?

Diese Frage gehört zum Bereich der Unternehmungspolitik. Die Leitung einer Unternehmung muß die Entscheidung treffen, wie sie diese Frage in ihrem konkreten Fall beantworten will. Die Abhandlungen über das Problem der Gewinnbeteiligung befassen sich in der Mehrzehl mit dieser unternehmungspolitischen Frage. Wenn diese Frage positiv beantwortet wird, dann entsteht eine zweite Frage, die rechnungstheoretischer Art ist.

2. Kann diese Zahlung an die Arbeitnehmer (Gewinnbeteiligung) in die Rechnung der Unternehmung als Aufwand eingehen oder ist sie dem Erfolgsbereich der Rechnung zuzuordnen ?

Die Frage, ob eine Unternehmung in Anlehnung an die Höhe eines Gewinnes an ihre Mitarbeiter Zahlungen leisten soll, ist nicht Gegenstand dieser Untersuchung. Hier ist nur zu untersuchen, unter welchen Bedingungen die Gewinnbeteiligung der Arbeitnehmer dem Erfolgsbereich zugeordnet oder als Aufwand angesehen werden kann.

Wenn wir der Ansicht folgen, daß dem Erfolgsbereich lediglich die erfolgsbedingten Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt zuzuordnen sind, dann sind die Gewinnbeteiligungen der Arbeitnehmer in der Rechnung als Aufwand zu erfassen.

Die Ansicht "Gewinnanteile für Kreditoren und Angestellte sind Aufwand." 96) wird zum Beispiel von t e r V e h n geäußert.
Auch P u t e n s e n vertritt die Meinung, daß die Gewinnanteile der Arbeitnehmer nicht Gewinn seien. 97) Er bezeichnet die Komponente des Gewinns als Kosten. Aus seinen weiteren Ausführungen geht jedoch hervor, daß er keine genaue Unterscheidung zwischen Kosten und Aufwand vornimmt. "Die Ausdrücke besagen im wesentlichen gleiches." 98) Wir halten es daher für berechtigt, die Ausführungen von P u t e n s e n im Rahmen der Betrachtung des Erfolgsbereiches einer auf Zahlungsvorgängen basierenden Rechnung zu erwähnen.
Die Gewinnbeteiligung ist ein Teil des Gesamtentgeltes, das der Arbeitnehmer für seine Tätigkeit im Rahmen seiner Leistung-Gegenleistung-Beziehung zur Unternehmung erhält. Wenn man die gesamte Leistung-Gegenleistung-Beziehung des Arbeitnehmers zur Unternehmung einheitlich in die Rechnung der Unternehmung eingehen lassen will, dann kann die Gewinnbeteiligung in die Rechnung nur so eingehen, wie die anderen Bestandteile des Entgeltes für die Leistung des Arbeitnehmers. Wenn diese Bedingung für die Gestaltung einer Rechnung gilt und Löhne und Gehälter als Aufwand verrechnet werden, dann muß auch die Gewinnbeteiligung als Aufwand verrechnet werden.
F i s c h e r , der die Bezeichnung Erfolgsbeteiligung gebraucht, schreibt: "Grundlohn und Erfolgsbeteiligung zusammen werden oftmals als gerechter Lohn bezeichnet." 99)

---

96) T e r V e h n , A.: Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaft. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 1. Jahrgang 1924. Seite 367
97) P u t e n s e n , Reinhold: Das Problem der Gewinnbeteiligung der Arbeitnehmer vom betriebswirtschaftlichen Standpunkte. Berlin und Wien 1930. Seite 13
98) P u t e n s e n , Reinhold: a.a.O., Seite 22 Fußnote 42
99) F i s c h e r , Guido: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Die Betriebsführung, Band 1. 8., unveränderte Auflage. Heidelberg 1961. Seite 193

Auch aus dieser Aussage geht hervor, daß die Erfolgsbeteiligung als ein Teil der Entlohnung aufgefaßt wird.
Die verschiedenen Formen der Gewinnbeteiligung der Arbeitnehmer zeigen kein einheitliches Bild. Da die Rechnungen unterschiedliche Bezugsgrundlagen haben können, gibt es eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten für die Größe Gewinn, der die Gewinnbeteiligung zugrunde gelegt werden kann.
Wenn man von den Typen der Gewinnbeteiligung ausgeht, die S p i e g e l h a l t e r 100) systematisch darstellt, dann sieht man eine große Anzahl von Entgelten für die Arbeitnehmer, die sich durch wesentliche Merkmale voneinander unterscheiden, aber alle dem Begriff der Gewinnbeteiligung zugeordnet werden. Dabei wird die Schwierigkeit deutlich, die bei der Abgrenzung von Leistungslohn und Gewinnbeteiligung auftritt. Wenn die Leistung an ihrem Anteil auf den Erfolg der Unternehmung gemessen werden soll, ist keine eindeutige Abgrenzung zwischen Gewinnbeteiligung und Leistungslohn möglich. Der Leistungslohn stellt dann einen Lohn dar, dessen Bemessung an einen Zwischengewinn gebunden erfolgte.
Die Zwischengewinne können in unterschiedlich konstruierten Rechnungen ermittelt werden. Wenn man den Leistungslohn von der Gewinnbeteiligung abgrenzen wollte, müßte man angeben, welche Konstruktionselemente für eine Rechnung relevant sind, deren Zwischengewinn als Bezugsgrundlage der Gewinnbeteiligung gelten kann, und welche Konstruktionselemente für eine Rechnung relevant sind, deren Zwischengewinn als Bezugsgrundlage des Leistungslohnes angesehen werden kann.

---

100) S p i e g e l h a l t e r , Franz: Gewinn- und Ertragsbeteiligung. In: Gerhard Biskup - Paul Osthold - Franz Spiegelhalter: Beiträge zur sozialpolitischen Auseinandersetzung der Gegenwart. Politische Bildung. Schriftenreihe der Hochschule für politische Wissenschaften München. 1. Sonderheft. München 1953. Seite 47 ff

Eine Zuordnung der Gewinnbeteiligung der Arbeitnehmer zum Erfolgsbereich der Erfolgsrechnung würde die Bestimmung des Umfanges des Erfolgsbereiches erschweren, ohne die Lösung der Probleme der Lohnbemessung vereinfachen oder verbessern zu können. Die Bestimmung der Entgelte für die Leistungen der Arbeitnehmer wird auch durch die Ergebnisse der Periodenerfolgsrechnungen vergangener Perioden beeinflußt. Die Lohnbemessung stellt jedoch ein Problem dar, das außerhalb der Periodenerfolgsrechnung gelöst werden muß. Die Ergebnisse der Lohnfestsetzung gehen dann als Aufwand in die Periodenerfolgsrechnung ein.

534) Beziehungen zwischen den Bestimmungsgründen des Erfolgsbereiches und den Problemen der Erfolgsverteilung

Aus der Erfolgsrechnung selbst kann nicht ersehen werden, in welcher Weise der Erfolg zu verteilen ist. Die Rechnung zeigt lediglich an, in welcher Höhe ein Erfolg ermittelt worden ist.

Wenn die Beziehung zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt oder den Unternehmerhaushalten als Bestimmungsgrund für den Erfolgsbereich angesehen wird, wird der Erfolg dem Unternehmerhaushalt oder den Unternehmerhaushalten zugeordnet.

Die einfachste Form der Erfolgsverteilung liegt vor, wenn nur ein Unternehmerhaushalt vorhanden ist. Der gesamte Erfolg fließt dem Unternehmerhaushalt zu. Probleme der Aufteilung unter mehrere Berechtigte entstehen nicht.

Man könnte versuchen, den Erfolg auf die unterschiedlichen Leistungen des Unternehmerhaushaltes aufzuteilen. Das würde jedoch eine Lösung des Zurechnungsproblems voraussetzen. Die Zuordnung des Erfolges als Gegenleistung für die Leistungen des Unternehmerhaushaltes erfolgte jedoch gerade wegen der Unlösbarkeit des Zurechnungsproblems. Es ist daher nicht möglich, den Erfolg auf die einzelnen Leistungen des Unternehmerhaushaltes zu verteilen. Im Falle eines Verlustes ist es überhaupt nicht möglich, den Erfolg zu den Leistungen des Unternehmerhaushaltes in Beziehung zu setzen.

In der Rechnung kommt die Verteilung des Erfolges durch eine Veränderung des Eigenkapitalkontos zum Ausdruck. Ob und in welcher Höhe Entnahmen durch den Unternehmerhaushalt vorgenommen werden, ist für die Erfolgsverteilung ohne Bedeutung. Die Verteilung des Erfolges ist die Zuordnung des Erfolges an diejenigen, die den Erfolg zu vertreten haben.

Wenn eine Unternehmung von mehreren Unternehmerhaushalten getragen wird, muß der Gesamterfolg aufgeteilt und den einzelnen Unternehmerhaushalten zugeordnet werden.
Da eine objektiv einwandfreie Lösungsmöglichkeit der Zuordnung nicht besteht, muß zwischen den Beteiligten eine Vereinbarung über die Art der Verteilung des Erfolges getroffen werden.
Wenn von den einzelnen Unternehmerhaushalten in unterschiedlichem Umfang Leistungen für die Unternehmung erbracht wurden, dann kann die Verteilung an die unterschiedliche Leistungserstellung anknüpfen. Da es unmöglich ist, einen Maßstab zu finden, mit dessen Hilfe Arbeitsleistungen und Kapitalleistungen vergleichbar gemacht werden können, ist man bei der Erfolgsverteilung wie bei der Entgeltung der Leistungen der Marktpartner genötigt, an historisch bedingte Umweltdaten und vertragliche Vereinbarungen anzuknüpfen.
Damit kann der Inhalt der Vereinbarungen über die Erfolgsverteilung einer Unternehmung von der Machtposition und der Verhandlungsstrategie der Vertragspartner beeinflußt werden.
Bei Kapitalunternehmungen, die nur eine Kategorie von Kapitaleinlagen kennen, ist die Verteilung des Erfolges unproblematisch. Wenn ein Gewinn erzielt wird, dann wird dieser Gewinn nur der Kapitalleistung zugeordnet. Da jeder Kapitalanteil gleichberechtigt ist, kann der Gewinn im Verhältnis der Kapitalanteile verteilt werden.
Wenn die Kapitalanteile nicht gleichberechtigt sind, kann die Zuordnung des Erfolges im Rahmen einer Rangordnung der verschiedenen Kategorien von Kapitalanteilen erfolgen.

Wenn der Umfang des Erfolgsbereiches um Bewegungen zwischen der Unternehmung und den Marktpartnern erweitert wird, die in ihrer Höhe an einen Zwischengewinn oder Zwischenverlust gebunden sind, ist die Erfolgsverteilung ohne die Aufstellung einer Rangordnung der Zuordnung der Erfolgsanteile nicht mehr möglich.
In dieser Rangordnung können verschiedene Zwischengewinne in Erscheinung treten. So kann zunächst als Differenz von Aufwand und Ertrag ein Zwischengewinn ermittelt werden, dann ein weiterer Zwischengewinn nach Abzug der Gewinnbeteiligungen der Arbeitnehmer, ein weiterer Zwischengewinn nach Abzug der Zusatzvergütungen für Fremdkapitalgeber. Der letzte in dieser Rangfolge ermittelte Gewinn wird dann dem Unternehmerhaushalt zugeordnet.
Die Erweiterung des Erfolgsbereiches um die Entgeltung bestimmter Leistungen von Marktpartnern führt dazu, daß Probleme der Entgeltbemessung für die Leistungen der Marktpartner, die durch die Rangordnung Marktpartner → Unternehmerhaushalt aus dem Bereich der Erfolgsverteilung ausgeklammert worden sind, wieder in den Bereich der Erfolgsverteilung hineingebracht werden.

6) Die Ermittlung des Erfolges in der Kosten-Leistungen-Rechnung

Die Ermittlung des Erfolges in der Aufwand-Ertrag-Rechnung hatte als eine Voraussetzung die Einteilung der Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt in

a) erfolgswirksame Bewegungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern
b) erfolgsunwirksame Bewegungen zwischen der Unternehmung und dem Unternehmerhaushalt (Willensträger).

Als Aufwand wurde nur der Teil der im Wirtschaftsprozeß der Unternehmung verzehrten Güter verrechnet, der aus Beziehungen der Unternehmung zu ihren Marktpartnern stammte.

Der Erfolg wurde dem Unternehmerhaushalt für seinen Einsatz bei der Durchführung des Wirtschaftsprozesses der Unternehmung zugeordnet. Eine der Bedingungen der Erfolgserzielung und der Erfolgsverteilung wurde damit, daß nicht das gesamte zur Erzielung des Ertrages eingesetzte Bündel von Gütern in der Aufwand-Ertrag-Rechnung als Aufwand verrechnet werden kann. Der Einsatz des Unternehmerhaushaltes wird nicht als Aufwand verrechnet. 1 a)

Im Gewinnfall stehen der Rechnungsgröße Ertrag die Rechnungsgrößen Gewinn und Aufwand gegenüber. Der Gütereinsatz wird durch die Rechnungsgrößen Gewinn und Aufwand dargestellt, die Güterausbringung durch die Rechnungsgröße Ertrag.

Im Verlustfall erscheint der Gütereinsatz nur als Aufwand in der Rechnung. Die Güterausbringung wird mit einem Betrag rechnerisch erfaßt, der niedriger ist als der Betrag, mit dem der Gütereinsatz verrechnet wird. Die Rechnung wird durch die Rechnungsgröße Verlust zum Ausgleich gebracht.

Der Unternehmerhaushalt hat den Verlust zu tragen.

1a) V o l l r o d t , Werner: Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag, herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 404

Es ist nun zu untersuchen, ob diese oder ähnliche Bedingungen für die Ermittlung des Erfolges auch in der Kosten-Leistungen-Rechnung vorhanden sind oder vorhanden sein könnten.
Während als Aufwand und Ertrag nur Gütereinsätze und Güterausbringungen zwischen der Unternehmung und ihren Marktpartnern verrechnet werden können, wird als Kosten im Sinne der Ausführungen von K o s i o l der gesamte Gutsverzehr verrechnet, der "auf den Prozeß der Leistungserstellung zwangsläufig einwirkt," 1b) und bewertet in die Kostenrechnung eingeht. Der Vorgang der Leistungserstellung könnte folgendermaßen dargestellt werden:
Ein Bündel unterschiedlicher Güter geht in den Produktionsprozeß zum Zwecke der Erstellung eines Bündels anderer Güter ein. Die eingesetzten Güter werden im Verlaufe des Produktionsprozesses verzehrt, d.h. sie werden in andere Güter umgewandelt. Als Ergebnis des Produktionsprozesses ist ein neues Bündel von Gütern entstanden. In diesem Bündel brauchen nicht nur Güter enthalten zu sein, deren Entstehung durch den Produktionsprozeß bezweckt war. Es können in diesem Bündel auch Güter enthalten sein, die zwangsläufig beim Vollzuge der Güterumwandlung anfallen. Zu diesen Gütern gehören insbesonders die Abfälle und der Ausschuß.
In die Kosten-Leistungen-Rechnung gehen die eingesetzten und die ausgebrachten Güter bewertet als Kosten und Leistungen ein.
Den Kosten und den Leistungen liegen Mengen unterschiedlicher Güter zugrunde, die mengenmäßig nicht addierbar sind.

1b) K o s i o l , Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes. In: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung. Festschrift für Seyffert. Herausgegeben von Erich Kosiol und Friedrich Schlieper. 1. Auflage. Köln und Opladen 1958. Seite 27

Sie müssen bewertet werden, damit sie in Einheiten einer Rechnungsgröße ausgedrückt werden können. "Kosten = Basisgröße für den mengenmäßigen Güterverbrauch x Wert je Basiseinheit (Basispreis)." 2) Die Kosten eines Güterbündels, das zur Leistungserstellung eingesetzt wird, werden durch Bewertung der heterogenen Einsatzgüter und durch anschließende Addition der Kosten der einzelnen Güter ermittelt. Die in Geldeinheiten ausgedrückte Leistung des Güterbündels, das durch die Umwandlung des Einsatzgüterbündels im Produktionsprozeß entstanden ist, kann durch Addition der Leistung eines jeden der heterogenen Teile des Bündels der ausgebrachten Güter ermittelt werden.

Dabei ist Leistung = Basisgröße für die mengenmäßige Güterentstehung x Wert je Basiseinheit (Basispreis).

Bei der Feststellung des Wertes des Ausbringungsgüterbündels ist zu beachten, daß einzelne Teile dieses Bündels auch negativ bewertet werden können. Es könnte sich dabei z.B. um Abfälle handeln, deren Beseitigung selbst Kosten erfordert.

Es gibt unterschiedliche Auffassungen über den Inhalt des Begriffes Leistung.

So kann die Leistung als die mengenmäßige Komponente des Ertrages aufgefaßt werden. "Der Wert der Leistung ist der E r t r a g ;" 3)

---

2) K o s i o l , Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes. In: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung. Festschrift für Seyffert. Herausgegeben von Erich Kosiol und Friedrich Schlieper. 1. Auflage. Köln und Opladen 1958. Seite 31

3) M e l l e r o w i c z , Konrad: Kosten und Kostenrechnung. I. Band. Theorie der Kosten. 4., durchgesehene Auflage. Berlin 1963. Seite 192

Wenn wir der Ansicht S c h m a l e n b a c h s folgen: "Die den Kosten gegenüberstehende Rechengröße wird als Leistung bezeichnet." 4) muß die Leistung auch in der gleichen Dimension ausgedrückt werden, wie die Kosten. Wenn wir die Kosten in Geldeinheiten ausdrücken, müssen wir auch die Leistungen in Geldeinheiten ausdrücken, da sonst eine Gegenüberstellung in einer Rechnung zwecks Ermittlung einer Differenz nicht möglich ist.
"Der kalkulatorische Leistungsbegriff ist so zu bestimmen, daß er als Bezugsgrundlage für den Kostenbegriff dienen kann. Leistung in diesem Sinne ist das bewertete Ergebnis der produktiven Kombinations- und Transformationstätigkeit in den Unternehmungen." 5)

---

4) S c h m a l e n b a c h , Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik. 7., erweiterte und verbesserte Auflage bearbeitet von Dr. Richard Bauer. Köln und Opladen 1956. Seite 10
5) K o s i o l , Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes. In: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung. Festschrift für Seyffert. Herausgegeben von Erich Kosiol und Friedrich Schlieper. 1. Auflage. Köln und Opladen 1958. Seite 11

61) Die möglichen Gründe für eine Differenz zwischen Kosten und Leistungen in der Kosten-Leistungen-Rechnung

611) Die Möglichkeiten einer Mengenveränderung

Die in dem Gütereinsatzbündel enthaltenen heterogenen Güter werden im Verlaufe des Produktionsprozesses in die im Güterausbringungsbündel enthaltenen heterogenen Güter umgewandelt. Die eingesetzten Güter werden dabei verzehrt, die ausgebrachten Güter sind im Produktionsprozeß entstanden.

Da die Güter in unterschiedlichen Mengeneinheiten mengenmäßig erfaßt werden, läßt sich rechnerisch durch einen Mengenvergleich nicht feststellen, ob sich die Güter mengenmäßig vermehrt oder vermindert haben. Man könnte versuchen, mit ingenieurtechnischen Mitteln die unterschiedlichen Güter vergleichbar zu machen. Es werden jedoch auch Güter verzehrt, deren Mengeneinheiten nur unter dem Gesichtspunkt der Kostenrechnung konstruiert worden sind. Dazu gehören die mengenmäßigen Erfassungen der Abschreibungen, der Wagnisse und der Zinsen.

Mit ingenieurtechnischen Mitteln läßt sich nicht feststellen, wie die Mengen der zu diesen Kosten gehörenden Basisgrößen im Verlaufe des Produktionsprozesses verzehrt werden können. Man kann lediglich davon ausgehen, daß zur Durchführung des Produktionsprozesses auch Mengen dieser Basisgrößen eingesetzt werden müssen und daß sie im Verlaufe des Produktionsprozesses verzehrt werden.

Wenn wir davon ausgehen, daß der gesamte Einsatz von Gütern zur Erstellung einer Gesamtheit von Leistungen in der Kosten-Leistungen-Rechnung erfaßt wird, dann können wir definitorisch die Gesamtmenge der eingesetzten Güter der Gesamtmenge der ausgebrachten Güter gleichsetzen.

"Demzufolge muß der Kostenbegriff den gesamten Wertverzehr beinhalten, der mit der Wertentstehung verbunden ist." 6)
"Als Kosten ist der Wertverzehr für bestimmte Leistungen zu erfassen, die dadurch erzeugt werden." 7)
"Umgekehrt liegen Leistungen soweit vor, als für sie im Produktionsprozeß Kosten eingesetzt wurden." 8)
Jede Menge, die während des Produktionsprozesses eingesetzt wird, muß als Kosten erfaßt werden, da sonst nicht die Bedingung erfüllt ist, daß der gesamte Güterverzehr in der Kosten-Leistungen-Rechnung erfaßt wird. Entsprechend muß jede Menge, die ausgebracht wird, in der Rechnung als Leistung erfaßt werden.
Rechnerisch läßt sich die Definition der Mengengleichheit weder beweisen noch widerlegen.
Die Definition der Mengengleichheit ergibt sich als Folge der umfassenden Definition der Kosten und Leistungen.
Solange in der Kosten-Leistungen-Rechnung der Einsatz der Güter unabhängig davon erfaßt wird, von wem diese Güter eingesetzt werden, liegt kein Grund vor, ein eingesetztes Gut nicht als Kosten rechnerisch zu erfassen und damit die Menge dieses Gutes zur Mengenkomponente des Erfolges der Kosten-Leistungen-Rechnung zu machen.
Eine Kosten-Leistungen-Rechnung, die unter den hier genannten Bedingungen konstruiert wird, kann daher keinen Erfolg ausweisen, der durch eine Mengendifferenz bedingt ist.

---

6) K o s i o l , Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes. In: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung. Festschrift für Seyffert. Herausgegeben von Erich Kosiol und Friedrich Schlieper. 1. Auflage. Köln und Opladen 1958 Seite 12
7) K o s i o l , Erich: Bilanzreform und Einheitsbilanz. Grundlegende Studien zu den Möglichkeiten einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsrechnung. 2. Auflage. Berlin - Stuttgart 1949. Seite 177
8) K o s i o l , Erich: a.a.O., Seite 177

Dieser Tatbestand schließt jedoch die Entstehung einer Differenz zwischen Kosten und Leistungen nicht aus. Wenn die gemäß Definition gleichen Mengen der Einsatz- und Ausbringungsgüter unabhängig voneinander bewertet werden, können Kosten und Leistungen in der Rechnung in unterschiedlicher Höhe erscheinen. Der Erfolg dieser Rechnung würde dann von der Bewertung der Einsatz- und Ausbringungsgüter abhängig sein.

612) Die unabhängig voneinander vorgenommene Bewertung von Kosten und Leistungen als Bestimmungsgrund für die Entstehung einer Differenz in der Kosten-Leistungen-Rechnung.

Die Bewertung der in die Kosten-Leistungen-Rechnung eingehenden Güter ist nicht an bestimmte Vorgänge gebunden. Die Bewertung der in die Kosten-Leistungen-Rechnung eingehenden Mengen ist vom verfolgten Rechnungszweck abhängig. "Da der Inhalt der Kostenrechnung je nach dem verfolgten Rechnungszweck verschieden ist, ist auch die Umgrenzung und Bewertung der Kosten zweckabhängig." 9)

Die Bewertung in der Kosten-Leistungen-Rechnung könnte in folgender Weise erfolgen: Die im Bündel der Einsatzgüter enthaltenen Gütermengen werden nach den jeweiligen Zwecksetzungen bewertet. Die Summe der Kosten der einzelnen Güter ergibt die Kosten des eingesetzten Güterbündels. Den Kosten des eingesetzten Güterbündels steht die Leistung des ausgebrachten Güterbündels in der Rechnung gegenüber.

Geht man davon aus, daß durch den Produktionsprozeß lediglich eine Umwandlung erfolgte, dann könnte das Bündel der Ausbringungsgüter in der gleichen Höhe bewertet werden wie das Bündel der eingesetzten Güter. Jeder zur Erstellung der Leistung benötigte Einsatz ist ja in der Kosten-Leistungen-Rechnung als Kosten in Ansatz gebracht worden. Der Gesamtwert des Bündels der ausgebrachten Güter (Leistung) müßte dann lediglich auf die einzelnen Bestandteile dieses Bündels verteilt werden. In der Gesamtbewertung wird damit die Leistung gebunden an die Kosten bewertet. Der Betrag der Kosten, die in der Rechnung die eingesetzten Güter darstellen, ist gleich dem Betrag der Leistungen, die in der Rechnung die ausgebrachten Güter darstellen.

---

9) S c h m a l e n b a c h , Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik. 7., erweiterte und verbesserte Auflage bearbeitet von Dr. Richard Bauer. Köln und Opladen 1956. Seite 6

Ein Erfolg, d.h. eine Differenz zwischen Kosten und Leistungen, kann unter diesen Bedingungen nicht entstehen.
Damit ein Erfolg überhaupt auftreten kann, müssen die einzelnen Ausbringungsgüter unabhängig und nach eigenen Gesichtspunkten bewertet werden. Der Betrag der Leistung ergibt sich dann als Summe der Werte der Ausbringungsgüter. Diese Summe ist ohne Bindung an die Kostensumme ermittelt worden. Sie kann der Summe der Kosten gegenübergestellt werden. Die Differenz beider Summen ist der Erfolg.
Dieser Erfolg ist bedingt durch die Bewertung der eingesetzten und der ausgebrachten Güter.
Die Leistung kann an den Erlös der ausgebrachten Güter gebunden bewertet werden. 10) Sie kann jedoch auch unabhängig vom Erlös bewertet werden. 11)
Der kalkulatorische Erfolg sagt aus, daß die Bewertung der zur Erstellung einer bestimmten Leistung benötigten Einsatzgüter und die Bewertung der ausgebrachten Güter unabhängig voneinander vorgenommen wurde.
Es ist durchaus möglich, daß die Bewertung teils an Zahlungsvorgänge gebunden vorgenommen wird (Leistung wird gebunden an den Zahlungsvorgang Erlös errechnet), teils nicht an Zahlungsvorgänge gebunden durchgeführt wird (Ermittlung der Kosten).
Der hier dargestellte kalkulatorische Erfolg hat keine Mengenkomponente.

---

10) "Der Erlös für die abgesetzte Leistungseinheit," M e l l e r o w i c z , Konrad: Kosten und Kostenrechnung. I.Theorie der Kosten. 4., durchgesehene Auflage. Berlin 1963. Seite 192
11) "Der Kostenwert (Herstellkosten, Selbstkosten oder ein Verrechnungspreis) für die erzeugte oder abgesetzte Leistungseinheit." M e l l e r o w i c z , Konrad: a.a.O., Seite 192

Mit dem Auftreten des Erfolges entsteht das Problem der Zuordnung des Erfolges.
In der bisher dargestellten Kosten-Leistungen-Rechnung ist jeglicher Einsatz zur Erstellung der Leistungen als Kosten in Ansatz gebracht worden.
Der Erfolg könnte daher allen Gütereinsätzen zugeordnet werden. Die Erfolgszuordnung entspräche dann einer Umbewertung der eingesetzten Gütermengen.
Der Erfolg sagt aus, daß diese Umbewertung vorgenommen werden muß.
Der Erfolg könnte jedoch auch nur einigen bestimmten Gütereinsätzen zugeordnet werden. Es handelt sich dabei jedoch um Gütereinsätze, die bereits als Kosten in die Rechnung eingegangen sind. Es müßten dann nur die Mengen dieser Einsatzgüter umbewertet werden.
In diesem Fall ist die Aufstellung einer Rangordnung der Gütereinsätze notwendig.
Es entstehen zwei Gruppen von Gütereinsätzen:

a) Gütereinsätze, die in die Kosten-Leistungen-Rechnung endgültig bewertet als Kosten eingehen.
b) Gütereinsätze, die in die Kosten-Leistungen-Rechnung zunächst nur vorläufig bewertet als Kosten eingehen; ihre endgültige Bewertung ist von der Höhe des Erfolges abhängig.

Das Rangordnungsproblem, das zunächst in der Kosten-Leistungen-Rechnung nicht beachtet wurde, muß behandelt werden, sobald die Rechnungsgröße Erfolg nur einem Teil der Gütereinsätze zugeordnet werden soll.
Es ist dabei ohne Bedeutung, ob der Erfolg eine Mengenkomponente hat oder nicht.
Auf eine Rangordnung könnte nur verzichtet werden, wenn der Erfolg lediglich zur gleichmäßigen Umbewertung aller bisherigen Bewertungen Anlaß gibt.

613) Die unvollständige Erfassung des zur Leistungserstellung notwendigen Gütereinsatzes in der Kosten-Leistungen-Rechnung als Bestimmungsgrund für den kalkulatorischen Erfolg

Der Kostenbegriff kann in unterschiedlicher Weise definiert werden. Wir waren zunächst von der umfassenden Definition K o s i o l s ausgegangen, die sich durch die Erweiterung des Kostenverursachungsprinzips zum Kosteneinwirkungsprinzip auszeichnete. 12) Der Unterschied zwischen dieser umfassenden Definition des Kostenbegriffes und engeren Definitionen läßt sich am Beispiel der Behandlung der Körperschaftssteuer zeigen.

"daß bei allen Abgaben, die in einem zwingenden Wirkungszusammenhang zum Leistungsprozeß der Unternehmung stehen, nicht nur ein echter Güterverbrauch vorliegt, sondern auch die Leistungsbezogenheit dieses Verbrauchs gegeben ist und damit die beiden ersten Merkmale des Kostenbegriffes erfüllt sind. ... Die Gewinnabhängigkeit ist ... eine Frage der Bemessungsgrundlage." 13)

Eine andere Ansicht wird von M e l l e r o w i c z vertreten.

"Steuern, die an den Tatbestand effektiver E r f o l g s erzielung anknüpfen, sind G e w i n n v e r w e n d u n g . Sie können nicht Kosten sein.."14)

Wenn nur ein Teil des zur Erstellung einer bestimmten Leistung benötigten Gütereinsatzes in der Kosten-Leistungen-Rechnung als Kosten verrechnet wird, dann könnte man den Erfolg dem Gütereinsatz zuordnen, der nicht als Kosten in die Rechnung eingeht.

---

12) K o s i o l , Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes. In: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung. Festschrift für Seyffert. Herausgegeben von Erich Kosiol und Friedrich Schlieper. 1. Auflage. Köln und Opladen 1958. Seite 27

13) K o s i o l , Erich: a.a.O., Seite 27

14) M e l l e r o w i c z , Konrad: Kosten und Kostenrechnung. I. Theorie der Kosten. 4., durchgesehene Auflage. Berlin 1963. Seite 88

Voraussetzung dafür ist eine Definition des Kostenbegriffes, die nicht umfassend jeglichen Güterverzehr, der im Zusammenhang mit der Erstellung der Leistungen anfällt, als Kosten erfaßt.
Eine Kosten-Leistungen-Rechnung, die auf einem derart definierten Kostenbegriff aufbaut, kann einen Erfolg ausweisen, der eine Mengenkomponente hat. Sie unterscheidet sich von einer Aufwand-Ertrag-Rechnung nur im Mengenansatz und in der Bewertung der eingesetzten und ausgebrachten Güter.
Gemessen an den Rechnungen, in denen der gesamte Gütereinsatz als Kosten rechnerisch erfaßt wird, könnte man alle derartigen Rechnungen als Teilkostenrechnungen bezeichnen, da im Rahmen dieser Rechnungen nur ein Teil des Gütereinsatzes als Kosten in die Rechnung eingeht, während ein anderer Teil dem Erfolg zugeordnet wird.
Wenn man den kalkulatorischen Erfolg als Ausgleich für den Einsatz des Unternehmerwagnisses betrachtet, 15) dann hat man nicht alle Güter, die zur Erstellung einer Leistung verzehrt wurden, als Kosten in der Rechnung erfaßt. Der Einsatz der Risikobereitschaft ist zwangsläufig mit der Durchführung des Produktionsprozesses verbunden. Wenn er nicht als Kosten in die Rechnung eingeht, dann wird eben nur ein Teil des Gütereinsatzes in dieser Rechnung als Kosten erdaßt.

---

15) P o h m e r, Dieter: Über die Bedeutung des betrieblichen Werteumlaufs für das Rechnungswesen der Unternehmung. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 336

Wenn nicht alle zur Erstellung einer Leistung erforderlichen Gütermengen als Kosten in Ansatz gebracht werden, dann stehen im Gewinnfall in der Rechnung der Leistung die Kosten und der Gewinn gegenüber. Die Leistung ist die bewertete Güterausbringungsmenge, Kosten und Gewinn sind die bewerteten Gütereinsatzmengen.
Das Unternehmerwagnis hat eine Mengenkomponente. Durch Ermittlung des Erfolges wird zunächst nur das bewertete Unternehmerwagnis sichtbar.
Um die Mengenkomponente zahlenmäßig darstellen zu können, müßte man eine Mengeneinheit und einen Bewertungsfaktor für das Unternehmerwagnis konstruieren.
Im Falle eines Verlustes könnte man sich mit der Konstruktion einer negativen Bewertung der Mengenkomponente des Unternehmerwagnisses behelfen.
Ähnliche Erklärungen des Verlustes sind von P o h m e r vorgenommen worden. 16)
Der Erfolg der kalkulatorischen Rechnung ist in P o h m e r s Darstellung ebenso ein Ausgleich für einen Gütereinsatz wie der Erfolg der pagatorischen Rechnung. Lediglich der Umfang des Gütereinsatzes, der dem Erfolg zugeordnet wird, ist in beiden Rechnungen verschieden. P o h m e r unterscheidet daher zwischen einem Gewinn als Unternehmereinkommen und einem Gewinn als Funktionenüberschuß. 17)
Die unterschiedliche Erfassung der Gütereinsätze in der kalkulatorischen Rechnung erfordert eine Rangordnung der Gütereinsätze. Dieser Rangordnung folgend werden die Gütereinsätze dann rechnerisch als Kosten oder als Erfolg erfaßt.

---

16) P o h m e r , Dieter: Über die Bedeutung des betrieblichen Werteumlaufs für das Rechnungswesen der Unternehmungen. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 336-337
17) P o h m e r , Dieter: a.a.O., Seite 336

In der von R i e b e l dargestellten Deckungsbeitragsrechnung wird die Rangordnung als eine "Hierarchie von Bezugsgrößen" 18) bezeichnet.
In der Deckungsbeitragsrechnung stellt jeder Deckungsbeitrag die Summe der bis dahin nicht als Kosten erfaßten und verrechneten Einsatzgüter dar, die zur Erstellung eines Bündels von Ausbringungsgütern verzehrt wurden. Jeder Deckungsbeitrag ist die Differenz zwischen dem bereits als Kosten verrechneten Güterverzehr und der Leistung.
Der jeweilige Deckungsbeitrag ist ein Erfolg, dem die bis dahin nicht als Kosten erfaßten Gütermengeneinsätze als Mengenkomponente zugeordnet sind.
Wenn weitere Gütereinsätze als Kosten verrechnet werden, dann entsteht ein neuer Deckungsbeitrag. Diesem Deckungsbeitrag sind weniger Gütereinsätze als Mengenkomponente zugeordnet.
Die differenzierte Rangordnung des Güterverzehrs, die im Rahmen einer Teilkostenrechnung aufgestellt werden kann, ist auch aus dem von A g t h e 19) aufgestellten Schema zu ersehen.
Jeder zur Erstellung der Leistung notwendige Güterverzehr wird auf einer bestimmten Stufe der Bezugsgrößenhierarchie als Kosten verrechnet. Jeder Restdeckungsbeitrag stellt eine Erfolgsgröße dar, der ganz bestimmte Gütereinsätze zugeordnet sind. Jede dieser Erfolgsgrößen hat eine Mengenkomponente.

---

18) R i e b e l , Paul: Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung. Neue Folge. 11. Jahrgang 1959. Seite 215
19) A g t h e , Klaus: Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 29. Jahrgang 1959. Seite 408-409

Die differenzierten Rangordnungen der Teilkostenrechnungen sind nicht an bestimmte Beziehungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt gebunden. Desgleichen fehlt die Bindung an rechtliche Daten. Die Rangordnungen werden den jeweiligen Zwecksetzungen einer Kosten-Leistungen-Rechnung entsprechend konstruiert.

Die Erfolgsgrößen der Teilkostenrechnungen weisen Mengenkomponenten auf. Diese Kosten-Leistungen-Rechnungen unterscheiden sich durch folgende Merkmale von Aufwand-Ertrag-Rechnungen:

a) unterschiedliche Mengenansätze,
b) unterschiedliche Bewertung der angesetzten Mengen,
c) unterschiedliche Möglichkeiten der Gestaltung des Erfolgsbereiches.

Die Möglichkeiten, den Erfolgsbereich einer Kosten-Leistungen-Rechnung zu gestalten, werden in den folgenden Abschnitten behandelt.

62) Der Erfolgsbereich der Kosten-Leistungen-Rechnung

621) Die Kosten-Leistungen-Rechnung ohne Erfolgsbereich

Wenn wir davon ausgehen, daß der gesamte als Kosten verrechnete Güterverzehr eines zur Leistungserstellung eingesetzten Güterbündels zu dem Bündel der Ausbringungsgüter wird, das in die Rechnung als Leistung eingeht, dann kann es in einer derartigen Kosten-Leistungen-Rechnung keinen mengenmäßigen Erfolgsbereich geben.

Bewertet man das Bündel der ausgebrachten Güter in der gleichen Höhe wie das Bündel der eingesetzten Güter, dann kann in der Rechnung überhaupt kein Erfolg in Erscheinung treten.

Das Problem der Bewertung besteht in diesem Falle in der Hauptsache darin, durch geeignete Bewertungsakte zum Ausdruck zu bringen, welcher Anteil am Verzehr der eingesetzten Güter auf ein Gut des Bündels der ausgebrachten Güter entfällt. Es liegt also eine Verteilung der Kosten auf die einzelnen Teile des Bündels der Ausbringungsgüter vor.

Diese Rechnung knüpft nicht an die Außenbeziehungen der Unternehmung an. Welche Erlöse durch den Absatz der erstellten Güter erzielt werden können, ist für diese Rechnung ohne Bedeutung.

Die Grundlage dieser Rechnung ist die Mengengleichheit und die Wertgleichheit von Einsatz und Ausbringung. Die Darstellung der Rechnung ohne Erfolgsbereich erfolgt nur, um die Merkmale der Rechnungen mit Erfolgsbereich aufzeigen zu können.

Eine Kosten-Leistungen-Rechnung ohne Erfolgsbereich kann konstruiert werden. Während sie sich durch die Mengengleichheit und die Wertgleichheit von Einsatz und Ausbringung auszeichnet, zeichnen sich die

Kosten-Leistungen-Rechnungen mit Erfolgsbereich dadurch aus, daß bei ihnen

a) eine Mengengleichheit von Einsatz und Ausbringung vorliegt, diese Mengen jedoch unabhängig voneinander bewertet werden. Dadurch kann eine Wertungleichheit von Kosten und Leistung entstehen.
b) eine Mengenungleichheit von Einsatz und Ausbringung vorliegt, die als Kosten und Leistungen in die Rechnung eingehen. Die Mengendifferenz zwischen Kosten und Leistungen ist die Mengenkomponente des Erfolgsbereiches.

622) Die Kosten-Leistungen-Rechnung mit einem Erfolgsbereich, dem die Mengenkomponente fehlt

Wenn wir das Bündel der erstellten Güter insgesamt unabhängig von der Höhe der Kosten bewerten, dann kann in der Kosten-Leistungen-Rechnung eine Differenz zwischen den Kosten und der Leistung auftreten.
Es ist bei der Bewertung der Leistungen ohne Bedeutung, ob sie an die Erlöse gebunden vorgenommen wird.
Die Differenz ist der kalkulatorische Erfolg (Gewinn oder Verlust). Wir gehen dabei noch immer davon aus, daß eine Mengenveränderung nicht stattgefunden hat.
Es hat lediglich eine Umwandlung der eingesetzten Mengen, die in der Rechnung als Kosten erfaßt wurden, in die ausgebrachten Mengen, die in der Rechnung als Leistungen erfaßt wurden, stattgefunden.
Der Erfolg wird dadurch zum Ausdruck einer unterschiedlichen Bewertung. Durch die Umwandlung eines Güterbündels ist ein neues Güterbündel entstanden, dem offenbar ein anderer (höherer oder niedrigerer) Wert beigemessen wird als dem umgewandelten (verzehrten) Güterbündel.
Ein mengenmäßiger Auftrieb oder Rückgang hat nicht stattgefunden. Der Unterschied zwischen Kosten und Leistung ist lediglich das Ergebnis unterschiedlicher Bewertung gleicher Mengen.
Damit ist in der Rechnung ein Erfolgsbereich entstanden, dem die Mengenkomponente fehlt.
Der Erfolgsbereich kann Gütereinsätzen oder den Trägern von Gütereinsätzen zugeordnet werden. Da bereits alle Gütereinsätze in der Rechnung als Kosten in Ansatz gebracht worden sind, kann der Erfolgsbereich nur Gütereinsätzen zugeordnet werden, die in der Rechnung schon als Kosten in Ansatz gebracht worden sind. Die dem Erfolgsbereich zugeordneten Gütereinsätze könnten nach Ermittlung des Erfolges umbewertet werden.

Für die praktische Durchführung der Rechnung entsteht das Problem, welchen Gütereinsätzen der Erfolg zugeordnet werden soll. Diese Gütereinsätze würden die Bedeutung und Aussagekraft des Erfolgsbereiches kennzeichnen.
Wenn alle Gütereinsätze dem Erfolgsbereich zugeordnet werden, dann ist die Aussagekraft der Rechnung nicht erweitert worden. Aus dieser Rechnung geht nur hervor, daß die Kosten ungleich der Leistung sind.
Wenn nur einige Gütereinsätze dem Erfolgsbereich zugeordnet werden sollen, dann müssen die Gütereinsätze unter dem Gesichtspunkt einer Rangordnung gegliedert werden.
Die Rangordnung zeigt an, welche Gütereinsätze dem Erfolgsbereich zuzuordnen sind und welche Gütereinsätze nur als Kosten in der Rechnung in Ansatz gebracht werden können.
Wenn die Bewertung der Leistung unabhängig von den Erlösen vorgenommen wird, dann ist die Aussagekraft des Erfolges durch die Bestimmungsgründe der Bewertung und die Rangordnung bedingt. Unter diesen Voraussetzungen kann man die Rechnung so konstruieren, daß jedes gewünschte Ergebnis erzielt werden kann.
Wird die Bewertung der gesamten Güterausbringung jedoch an die Erlöse gebunden vorgenommen, dann kann der Erfolg Hinweise dafür geben, wie weit die Annahmen bei der Bewertung der eingesetzten Güter durch die Erlöse für die ausgebrachten Güter gerechtfertigt wurden.
Der Erfolg weist darauf hin, welche Möglichkeiten oder Notwendigkeiten bestehen, den Bewertungsansatz für den Güterverzehr zu verändern.

Der unter den hier genannten Bedingungen konstruierte Erfolgsbereich zeichnet sich dadurch aus, daß die ihm zugeordneten Gütereinsätze auch außerhalb des Erfolgsbereiches als Grundlage der Bildung von Rechnungsgrößen verwendet worden sind.
Wenn man den Erfolg bestimmten Gütereinsätzen zuordnen will, dann könnte es sich durchaus als zweckmäßig erweisen, diese Gütereinsätze nur im Erfolgsbereich der Rechnung zu erfassen.
Damit würde dann eine Rechnung konstruiert werden, für die die Definition der Mengengleichheit der als Kosten und Leistungen verrechneten Gütermengen nicht gilt. Der Erfolg dieser Rechnung hat dann eine Mengenkomponente aufzuweisen.

623) Die Kosten-Leistungen-Rechnung mit einem Erfolgsbereich, der eine Mengenkomponente aufzuweisen hat

Für den Erfolgsbereich kann nur dann eine Mengenkomponente übrig bleiben, wenn nicht aller Güterverzehr in der Kosten-Leistungen-Rechnung als Kosten in Ansatz gebracht wird. Dafür könnte es zwei Gründe geben:

a) Es handelt sich um einen Güterverzehr, der nicht im Zusammenhang mit der Gütererzeugung steht und deswegen in der Kosten-Leistungen-Rechnung überhaupt nicht rechnerisch erfaßt wird.
S c h m a l e n b a c h bezeichnet ihn als "Neutralen Aufwand" 20)

b) Es handelt sich um einen Güterverzehr, der der Kosten-Leistungen-Rechnung zugeordnet wird. Seine Mengenkomponente wird jedoch nicht als Basisgröße für die Bildung von Kosten verwendet. Die Mengenkomponente dieses Güterverzehrs ist die Basisgröße des Erfolges.

Im Falle b) liegt eine Kosten-Leistungen-Rechnung vor, deren Erfolgsbereich eine Mengenkomponente aufzuweisen hat.

"Nur pflegt man diesen Güterverzehr in der kalkulatorischen Rechnung nicht als Kosten autonom zu erfassen und zu bewerten, sondern er wird indirekt als Funktionsgewinn sichtbar gemacht." 21)

"Nicht gemeint ist das allgemeine Unternehmerwagnis, das nicht Kostenbestandteil ist, sondern im Gewinn seine Deckung findet." 22)

---

20) S c h m a l e n b a c h , Eugen: Kostenrechnung und Preispolitik. 7., erweiterte und verbesserte Auflage bearbeitet von Dr. Richard Bauer. Köln und Opladen 1956. Seite 10

21) P o h m e r , Dieter: Über die Bedeutung des betrieblichen Werteumlaufs für das Rechnungswesen der Unternehmungen. In: Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964. Seite 336

22) K o s i o l , Erich: Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung). 5. durchgesehene Auflage. Wiesbaden 1953. Seite 101

Wenn darüber diskutiert wird, ob ein bestimmter Güterverzehr als Kosten in die Kosten-Leistungen-Rechnung eingehen kann, dann müßte bei Verneinung der Kosteneigenschaft angegeben werden, ob

a) dieser Güterverzehr als neutraler Aufwand rechnerisch außerhalb der Kosten-Leistungen-Rechnung zu erfassen ist oder
b) dem Erfolgsbereich der Kosten-Leistungen-Rechnung zuzuordnen ist.

Die Diskussion um den Kostencharakter der Körperschaftssteuer könnte unter dem Gesichtspunkt der hier dargestellten Gedankengänge folgendermaßen betrachtet werden:

Die Bemessungsgrundlage der effektiv von einer Unternehmung zu zahlenden Körperschaftssteuer ist in jedem Fall eine Größe, die nicht in der Kosten-Leistungen-Rechnung ermittelt wird. In die Kosten-Leistungen-Rechnung könnte die Körperschaftssteuer jedoch in einem an den Gewinn der Kosten-Leistungen-Rechnung angepaßten Umfang eingehen. 23)

M e l l e r o w i c z , der die Kosteneigenschaft der Körperschaftssteuer verneint, sieht in der Körperschaftssteuer Gewinnverwendungselemente. 24)

Zu fragen ist, ob es sich um Gewinnverwendungselemente des Gewinnes einer Kosten-Leistungen-Rechnung oder des Gewinnes einer Aufwand-Ertrag-Rechnung handeln soll. Wenn es sich um Gewinnverwendungselemente einer Kosten-Leistungen-Rechnung handeln soll, dann ist die Körperschaftssteuer dem Erfolgsbereich der Kosten-Leistungen-Rechnung zugeordnet worden.

---

23) K o s i o l , Erich: Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes. In: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung. Festschrift für Seyffert. Herausgegeben von Erich Kosiol und Friedrich Schlieper. 1. Auflage. Köln und Opladen 1958 Seite 27

24) M e l l e r o w i c z , Konrad: Kosten und Kostenrechnung. I. Theorie der Kosten. 4. durchgesehene Auflage. Berlin 1963. Seite 88 - 89

Die Mengenkomponente der Körperschaftssteuer ist damit eine der Mengenkomponenten des Erfolgsbereiches dieser Art von Kosten-Leistungen-Rechnung.
Man könnte die Körperschaftssteuer auch als neutralen Aufwand bezeichnen, einen Güterverzehr, der in der Kosten-Leistungen-Rechnung nicht rechnerisch erfaßt wird. "Dagegen müssen manche neutralen Aufwendungen im Gewinn abgegolten werden." 25)
Eine neutrale Aufwendung kann jedoch nur mit dem Gewinn einer Aufwand-Ertrag-Rechnung in Verbindung gebracht werden.
Da die Aussage von M e l l e r o w i c z über die Abgeltung des neutralen Aufwandes im Zusammenhang mit der Behandlung der Körperschaftssteuer gemacht wurde, könnte man annehmen, daß die Körperschaftssteuer als neutraler Aufwand angesehen werden soll. In diesem Fall würde man sie nur außerhalb des Bereiches der Kosten-Leistungen-Rechnung rechnerisch erfassen.
K l i n g e r , der die Körperschaftssteuer ebenfalls nicht als Kosten betrachtet, bezeichnet sie als Zwangsaufwand. 26) Da M e l l e r o w i c z den Ansichten von K l i n g e r grundsätzlich zustimmte, 27) könnte auch darin eine Berechtigung der Annahme gesehen werden, daß M e l l e r o w i c z die Körperschaftssteuer als einen Güterverzehr betrachtet, der in der Kosten-Leistungen-Rechnung nicht zu verrechnen ist. Damit gehört dann die Körperschaftssteuer auch nicht in den Erfolgsbereich der Kosten-Leistungen-Rechnung.

---

25) M e l l e r o w i c z , Konrad: Kosten und Kostenrechnung. I. Theorie der Kosten. 4. durchgesehene Auflage. Berlin 1963. Seite 14
26) K l i n g e r , Gerhard: Sind Körperschaftssteuern Kosten ? In: Die Wirtschaftsprüfung. 7. Jahrgang 1954. Seite 419
27) M e l l e r o w i c z , Konrad: Zur Behandlung der Körperschaftssteuern in der betrieblichen Kostenrechnung und Preispolitik. In: Die Wirtschaftsprüfung. 8. Jahrgang 1955. Seite 29 ff

Der Erfolgsbereich einer Kosten-Leistungen-Rechnung, in der nicht der gesamte Güterverzehr, der zur Erstellung der Leistungen notwendig ist, als Kosten verrechnet wird, kann unterschiedlichen Umfanges sein.
Ordnet man dem Erfolgsbereich nur das Unternehmerwagnis zu, so wird sein Umfang sehr gering sein. Durch Zuordnung weiterer Gütereinsätze kann der Erfolgsbereich beliebig erweitert werden.
Die Diskussion um die Demontage des Gewinns durch unzulässige Ausweitung des Kostenbegriffes 28) könnte als eine Diskussion um die Bestimmung des Umfanges des Erfolgsbereiches einer Rechnung gedeutet werden.
Einen sehr umfangreichen Erfolgsbereich stellt der Wertschöpfungsbereich einer Wertschöpfungsrechnung, wie sie zum Beispiel von M. R. L e h m a n n aufgestellt wurde, 29) dar.
Wenn die Gestaltung einer Rechnung durch die Rechnungszwecke bestimmt wird, dann muß folgerichtig auch die Gestaltung des Erfolgsbereiches durch die Rechnungszwecke bestimmt sein. Jeder, der eine Rechnung konstruiert, hat bestimmte Vorstellungen von den Zwecken der Rechnung. Diese Vorstellungen wirken auf die Gestaltung des Erfolgsbereiches ein.

---

28) S e i s c h a b , Hans: Demontage des Gewinns durch unzulässige Ausweitung des Kostenbegriffes. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 22. Jahrgang 1952. Seite 19 ff
29) L e h m a n n , M.R.: Leistungsmessung durch Wertschöpfungsrechnung. In: Betriebswirtschaftliche Bibliothek. Herausgegeben von Wilhelm Hasenack. Reihe A/VII. Essen 1954. Seite 10 ff

7) Zusammenfassende Betrachtungen über die Gestaltungsmöglichkeiten der Begriffe und der Rechnungsgrößen Gewinn und Verlust

Der Umfang der Größen und der Inhalt der Begriffe Gewinn und Verlust ist von der Gestaltung der Rechnungen, in der Gewinn oder Verlust auftreten können, mitbestimmt.

In einer Rechnung, deren Erfolgsbereich keine Mengenkomponente kennt, könnten die Größen Gewinn bzw. Verlust lediglich ein Ausdruck dafür sein, daß die Annahmen, die zum Ansatz bestimmter Größen in der Rechnung führten, durch den tatsächlich eingetretenen Ablauf des Wirtschaftsprozesses nicht bestätigt wurden. Gewinn oder Verlust zeigen dann an, in welchem Umfang Fehlannahmen bei der Bestimmung der in die Rechnung eingehenden Größen gemacht wurden.

B o s s h a r d t hat versucht, eine ähnlich konstruierte Rechnung darzustellen. 30) Er kommt zu folgendem Ergebnis:

"Eine andere Auswirkung des Leistungsgedankens war die Erkenntnis, daß es - genau genommen - k e i n e n G e w i n n im Sinne von Mehrwert gibt, sondern daß jeder in ein Produkt wirklich eingegangene Leistungsanteil Gegenposten des Ertrages ist und damit ein Entgelt für Leistung darstellt, sei er nun Arbeitslohn, Abschreibung, Unternehmerlohn, Zins auf Eigenkapital oder gar Differentialrente. Damit wurde die S u m m e v o n K o s t e n u n d E r t r a g g l e i c h g r o ß , und es war nunmehr keine materielle Frage mehr, sondern nur noch ein formelles Problem, ein solches der Zurechnung, wann und wie man die einzelnen Leistungsentgelte (Gegenposten des Ertrages) auf die wirtschaftlichen Einheiten und die daran beteiligten Produktivkräfte verteilt." 31)

---

30) B o s s h a r d t , Erik: Leistungsmäßige Kostenrechnung. Zürich 1948

31) B o s s h a r d t , Erik: a.a.O., Seite 201

Die Unlösbarkeit des Zurechnungsproblems und die Bestimmung der Reihenfolge bei der Verteilung der Leistungsentgelte waren Gründe dafür, daß Leistungen rangmäßig unterschieden und verschiedenartig entgolten wurden. Die rangmäßig gegliederten Arten der Entgelte für Leistungen rechtfertigen unterschiedliche Bezeichnungen für die Rechnungsgrößen, die die Entgelte in der Rechnung darstellen.
So kommt es, daß Leistungsentgelte in die Rechnung einerseits als Kosten bzw. Aufwand, andererseits als Gewinn bzw. Verlust eingehen.
Selbst wenn Gewinn bzw. Verlust zunächst nur Hinweise für den Umfang der Fehlannahmen sind, die bei der Bestimmung der in die Rechnung eingehenden Größen gemacht worden sind, muß eine Entscheidung über die Zuordnung dieser Differenzgrößen getroffen werden. Man kann sich dafür entscheiden, alle Komponenten der Differenzgröße gleichmäßig zu verändern. Die Entscheidung kann jedoch auch vorsehen, daß nur einige bestimmte Rechnungsgrößen einer nachträglichen Veränderung unterzogen werden. Jedes mögliche Verfahren kann gewählt werden. Durch seine Wahl wird es zu einem Merkmal des jeweiligen Begriffsinhaltes.
Dies gilt besonders für die Fälle, in denen Gewinn bzw. Verlust als Entgelt für bestimmte Arten von Leistungen bezeichnet werden. Die Art und die Anzahl von Leistungen, die durch Gewinn bzw. Verlust entgolten werden sollen, sind Merkmale der Begriffsinhalte der Begriffe Gewinn und Verlust.
Sie üben neben den Ergebnissen des Wirtschaftsprozesses auch einen Einfluß auf den Umfang der Größen Gewinn bzw. Verlust aus.
Die Aussage, daß auch der Verlust als Entgelt für eine Leistung angesehen wird, ist dadurch bedingt, daß das Entgelt vom Erfolg abhängig ist und der Erfolg ein negatives oder ein positives Vorzeichen haben kann.

Wenn die Gestaltung der Rechnung einer Unternehmung durch die Verfassung dieser Unternehmung mitbestimmt wird, dann wirken die Merkmale der Verfassung dieser Unternehmung auf die Gestaltung der Begriffe Gewinn und Verlust, die im Rahmen der Rechnung dieser Unternehmung verwendet werden, ein.
Die Größen Gewinn und Verlust, die in den Rechnungen ermittelt werden, wirken nicht nur mitbestimmend auf Entscheidungen der zur Disposition berechtigten Personen ein. Ihr Umfang ist selbst durch frühere Entscheidungen der zur Unternehmungsleitung gehörenden Personen über die Gestaltung der Rechnung mitbestimmt. Die Entscheidungen über die Gestaltung der Rechnung und damit auch über die Inhalte der Begriffe Gewinn und Verlust wirken auf den Umfang der Rechnungsgrößen und damit auch auf die Entscheidungen, die von den Rechnungsgrößen beeinflußt getroffen werden sollen, ein.
Gewinn und Verlust können vom Ausdruck für die unzutreffende Einschätzung der wirtschaftlichen Entwicklung bis zum Entgelt für eine große Anzahl an die Unternehmung erbrachter Leistungen als Größen in der Rechnung einer Unternehmung in Erscheinung treten. 32)
Die Inhalte der Begriffe Gewinn und Verlust können unterschiedlich gestaltet werden. Es gibt daher eine große Anzahl von Gewinn- und Verlustbegriffen, die sich durch Art und Anzahl der für sie konstitutiven Merkmale unterscheiden.
Eine in der Rechnung einer Unternehmung erscheinende Größe Gewinn oder Verlust hat nur für denjenigen einen Informationsgehalt, der die Merkmale des in der Rechnung verwendeten Gewinn- bzw. Verlustbegriffes kennt.

---

32) S c h ä f e r , Erich: Vom "Mehrwert" zur "Wertschöpfung". In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. 21. Jahrgang 1951. Seite 458 - 459.

Literaturverzeichnis

a) Selbständige Bücher und Schriften:

1) B o s s h a r d t , Erik
Leistungsmäßige Kostenrechnung. Zürich 1948

2) F i s c h e r , Guido
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 8., unveränderte Auflage. Heidelberg 1961

3) G u t e n b e r g , Erich
Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft.
Kölner Universitätsreden Heft 18. Krefeld 1961

4) G u t e n b e r g , Erich
Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Erster Band. Die Produktion. 6. Auflage. Berlin - Göttingen - Heidelberg 1961

5) H a s e n a c k , Wilhelm
Buchhaltung und Abschluß. 1. Band.
In: Betriebswirtschaftliche Bibliothek. Herausgegeben von Wilhelm Hasenack. Essen 1954. Reihe A/VII

6) H a x , Karl
Die Substanzerhaltung der Betriebe.
Köln und Opladen 1957

7) H e n z l e r , Reinhold
Gewinnbeteiligung der Gefolgschaft.
Frankfurt a,M. 1937

8) K o s i o l , Erich
Bilanzreform und Einheitsbilanz. Grundlegende Studien zu den Möglichkeiten einer Rationalisierung der periodischen Erfolgsrechnung. 2. Auflage.
Berlin - Stuttgart 1949

9) K o s i o l , Erich
Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung)
5., durchgesehene Auflage. Wiesbaden 1953

10) K ü h n a u , Martin
Der Formalaufbau der volkswirtschaftlichen Buchhaltung. Berlin 1961

11) L e h m a n n , M.(ax) R.(udolf)
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Allgemeine Theorie der Betriebswirtschaft. 3. Auflage.
Wiesbaden 1956

12) L e h m a n n , M.(ax) R.(udolf)
Leistungsmessung durch Wertschöpfungsrechnung.
In: Betriebswirtschaftliche Bibliothek. Herausgegeben von Wilhelm Hasenack. Essen 1954. Reihe A/VII

13) L o h m a n n , Martin
Einführung in die Betriebswirtschaftslehre.
3., durchgesehene Auflage. Tübingen 1959

14) M e l l e r o w i c z , Konrad
Kosten und Kostenrechnung. I. Theorie der Kosten.
4., durchgesehene Auflage. Berlin 1963

15) N i c k l i s c h , Heinrich
Die Betriebswirtschaft. 7. Auflage der Wirtschaftlichen Betriebslehre. Stuttgart 1932

16) N i c k l i s c h , Heinrich
Neue Deutsche Wirtschaftsführung. Stuttgart 1933

17) P u t e n s e n , Reinhold
Das Problem der Gewinnbeteiligung der Arbeitnehmer vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt. Berlin - Wien 1930

18) R i e g e r, Wilhelm
Einführung in die Privatwirtschaftslehre. 2., unveränderte Auflage. Erlangen 1959

19) R i e g e r , Wilhelm
Schmalenbachs Dynamische Bilanz. 2. Auflage Stuttgart und Köln 1954

20) R ö s s l e , Karl
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 5., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Stuttgart 1956

21) S c h ä f e r , Erich
Die Unternehmung. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. 4. neubearbeite und erweiterte Auflage. Köln und Opladen 1961

22) S c h i l c h e r , Rudolf
Geldfunktionen und Buchgeldschöpfung. Ein Beitrag zur Geldtheorie. Berlin 1958

23) S c h m a l e n b a c h , Eugen
Dynamische Bilanz. 4. Auflage. Leipzig 1926

24) S c h m a l e n b a c h , Eugen
Dynamische Bilanz. Unter Mitwirkung von Dr. Richard Bauer. 12. Auflage. Köln und Opladen 1956

25) S c h m a l e n b a c h , Eugen
Dynamische Bilanz. Unter Mitwirkung von Dr. Richard Bauer. 13. Auflage. Köln und Opladen 1962

26) S c h m a l e n b a c h , Eugen
Kostenrechnung und Preispolitik. 7., erweiterte und verbesserte Auflage bearbeitet von Dr. Richard Bauer. Köln und Opladen 1956

27) S c h m i d t , Fritz
Die organische Tageswertbilanz. Nachdruck der 3. Auflage. Wiesbaden 1951

28) W a l b , Ernst
Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung. Berlin und Wien 1926

29) W a l b , Ernst
Kaufmännische Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1938

b) Beiträge in Sammelwerken:

1) A l b e r t , Hans
Macht und Zurechnung. Von der funktionellen zur institutionellen Verteilungstheorie
Schmollers Jahrbuch. 75. Jahrgang (1955,I)

2) H a x , Karl
Wandlungen der Gewinnvorstellungen
Gestaltwandel der Unternehmung. Heft 4 der Nürnberger Abhandlungen zu den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. Berlin 1954

3) H e n z l e r , Reinhold
Gewinnbeteiligung
Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3., völlig neu bearbeitete Auflage. Herausgegeben von Hans Seischab und Karl Schwantag. Band II. Stuttgart 1958

4) I l l e t s c h k o , Leopold L.
Theorie und Praxis einer betrieblichen Verrechnungslehre.
Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftspraxis. Festschrift für Konrad Mellerowicz. Herausgegeben von Horst Schwarz und Karl Heinz Berger. Berlin 1961

5) K o s i o l , Erich
Aufwand
Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3., völlig neu bearbeitete Auflage. Herausgegeben von Hans Seischab und Karl Schwantag. Band I. Stuttgart 1956

6) K o s i o l , Erich
Ausgaben
Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3., völlig neu bearbeitete Auflage. Herausgegeben von Hans Seischab und Karl Schwantag. Band I. Stuttgart 1956

7) K o s i o l , Erich
Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffes
Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung. Festschrift für Rudolf Seyffert. Herausgegeben von Erich Kosiol und Friedrich Schlieper. 1. Auflage. Köln und Opladen 1958

8) K o s i o l , Erich
Pagatorische Bilanz (Erfolgsrechnung)
Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens. Herausgegeben von Karl Bott. 2. Auflage. 3. Band. Stuttgart 1956

9) K o s i o l , Erich
Unternehmung
Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3.,völlig neu bearbeitete Auflage. Herausgegeben von Hans Seischab und Karl Schwantag. Band III. Stuttgart 1960

10) M e l l e r o w i c z , Konrad
Kosten und Kostenbegriffe
Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. 3., völlig neu bearbeitete Auflage. Herausgegeben von Hans Seischab und Karl Schwantag. Band II.
Stuttgart 1958

11) M o r g e n s t e r n , Oskar
Die Theorie der Spiele und des wirtschaftlichen Verhaltens.
Preistheorie. Herausgegeben von Alfred Eugen Ott.
Köln - Berlin 1965

12) P o h m e r , Dieter
Über die Bedeutung des betrieblichen Werteumlaufs für das Rechnungswesen der Unternehmungen
Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964

13) S p i e g e l h a l t e r , Franz
Gewinn- und Ertragsbeteiligung
Politische Bildung. Schriftenreihe der Hochschule für Politische Wissenschaften München. Erstes Sonderheft. Gerhard Biskup - Paul Osthold - Franz Spiegelhalter. Beiträge zur Sozialpolitischen Auseinandersetzung der Gegenwart. München 1953

14) V o l l r o d t , Werner
Die pagatorischen Erfolgskomponenten im Blickwinkel der Gewinnmaximierung
Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Herausgegeben von Erwin Grochla. Berlin 1964

c) Aufsätze in Zeitungen und Zeitschriften:

1) A g t h e , Klaus
Stufenweise Fixkostenrechnung im System des Direct Costing
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
29. Jahrgang 1959. Seite 404 ff

2) F e t t e l , Johannes
Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
29. Jahrgang 1959. Seite 567 ff

3) K l i n g e r , Gerhard
Sind Körperschaftssteuern Kosten ?
Die Wirtschaftsprüfung. 7. Jahrgang 1954
Seite 415 ff

4) K o s i o l , Erich
Die Idee des Leistungslohnes und ihre Verwirklichung
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
31. Jahrgang 1961. Seite 655 ff

5) K ü h n a u , Martin
Zur Systematik der Erfolgsbegriffe in den Periodenerfolgsrechnungen der Unternehmung
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
29. Jahrgang 1959. Seite 77 ff

6) M e l l e r o w i c z , Konrad
Zur Behandlung der Körperschaftssteuern in der betrieblichen Kostenrechnung und Preispolitik
Die Wirtschaftsprüfung. 8.Jahrgang 1955. Seite 29 ff

7) P o h m e r , Dieter
Sind Körperschaftssteuern Kosten ?
Die Wirtschaftsprüfung. 8.Jahrgang 1955. Seite 198 ff

8) R i e b e l , Paul
Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen
Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.
Neue Folge. 11. Jahrgang 1959. Seite 213 ff

9) S c h ä f e r , Erich
Vom "Mehrwert" zur "Wertschöpfung"
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
21. Jahrgang 1951. Seite 449 ff

10) S e i s c h a b , Hans
Demontage des Gewinns durch unzulässige Ausweitung des Kostenbegriffes
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
22. Jahrgang 1952. Seite 19 ff

11) t e r V e h n , A.(lbert)
Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaft
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
1. Jahrgang 1924. Seite 361 ff

d) Gesetz- und Verordnungsblätter:

1) Bundesgesetzblatt Teil I vom 23.12.1959

Mein Lebenslauf

Am 5. März 1931 wurde ich als Sohn des Herrn Richard Laubisch und seiner Ehefrau Alexandra in Berlin geboren.
Von 1937 bis 1941 besuchte ich die Volksschule in Berlin-Borsigwalde und von 1941 bis 1949 die Humboldtschule in Berlin-Tegel. Dort habe ich am 27. Juni 1949 die Reifeprüfung gut bestanden.
Am 1. Juli 1949 begann ich meine Lehrzeit als Bankkaufmann bei der Berliner Volksbank (West) e.G.m.b.H. Die Lehrabschlußprüfung als Bankkaufmann bestand ich am 22. Oktober 1951. Danach war ich bei der Berliner Volksbank (West) e.G.m.b.H. zunächst als Buchhalter und dann als Wertpapiersachbearbeiter tätig.
Im Wintersemester 1955/56 begann ich im Rahmen des Abendstudiums das Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Freien Universität Berlin.
Nach 6 Semestern Abendstudium ging ich im Wintersemester 1958/59 zum Tagesstudium über.
Der Diplomprüfung für Betriebswirte unterzog ich mich im Wintersemester 1960/61. Ich bestand die Prüfung mit der Gesamtnote sehr gut.
Nach bestandener Prüfung setzte ich meine Tätigkeit bei der Berliner Volksbank (West) e.G.m.b.H. fort und begann, mich eingehend mit dem Gegenstand meiner Dissertation zu beschäftigen. Die Dissertation wurde von Herrn Professor Dr. Erich Thiess betreut.
Am 6.7.1965 reichte ich mein Gesuch um Zulassung zur Promotion ein. Die mündliche Prüfung bestand ich am 20. Dezember 1965.
Zur Zeit bin ich bei der Berliner Volksbank (West) e.G.m.b.H. als Leiter der Wertpapierabteilung tätig.

Berlin, im Juni 1966

Paul Laubisch